

# LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL<sup>1</sup>

**DR. ALBERTO GÉNOVA GALVÁN**

Universidad de La Laguna

## SUMARIO

- I. Preliminar: Tributos fijos y tributos variables.
- II. El concepto de base imponible.
- III. La determinación de la base imponible. Preliminar: Distinción entre base imponible normativa y base imponible fáctica.
  - A) Los regímenes de determinación de la base imponible: regulación directa y regulación objetiva de la base imponible (determinación directa vs. Determinación objetiva)
  - B) La estimación indirecta
- IV. El tipo de gravamen.
- V. La cuota tributaria.
- VI. La deuda tributaria.

## I. PRELIMINAR: TRIBUTOS FIJOS Y TRIBUTOS VARIABLES

Realizado el hecho imponible estamos ante el nacimiento de una relación jurídica de carácter obligacional –la obligación tributaria principal- que como tal entraña, como bien explica la teoría general de las obligaciones, no tanto, como muchas veces se dice, un vínculo entre el deudor y el acreedor -término con el que sólo se está destacando la sujeción del deudor al acreedor-, sino una verdadera y propia relación

---

<sup>1</sup> A la memoria de Antonio Burruezo Antón, querido primo. A Vega, esperanza de vida.

jurídica para así comprender los dos polos de la obligación –el activo y el pasivo-. En ese sentido, Clemente de Diego definía la obligación como «*la relación jurídica constituida, a virtud de ciertos hechos, entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación*»<sup>2</sup>.

Centramos ahora nuestra atención en cómo se diseña el programa de actuación en que consiste la prestación de la obligación tributaria principal: entregar una suma de dinero a un ente público para contribuir a financiar los gastos públicos. A tal fin el legislador preve dos modelos, al disponer el art. 56.1 LGT que la cuota tributaria – que es la cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, como dice el art. 58.1 LGT- «*se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto*». Estos dos modelos dan lugar a la clasificación de los tributos en tributos de cuota fija –**tributos fijos**- y tributos de cuota variable –**tributos variables**-, a los que pasamos a referirnos por separado.

## § LOS TRIBUTOS FIJOS

En ocasiones, absolutamente escasas en nuestro actual sistema tributario, la cantidad a pagar en concepto de tributo queda predeterminada por la propia Ley, en cuyo caso estamos ante los denominados tributos de cuota fija o, simplemente, **tributos fijos**. En estos tributos el legislador regula el hecho imponible de modo que el mismo no es susceptible de realizarse con distinta intensidad, o, pudiéndolo ser, ese legislador no toma en consideración tal intensidad para fijar la cuantía que corresponda pagar en concepto de cuota tributaria; en otras palabras, como precisó Ramallo Massanet, «*la cuantía de la prestación (...) va referida por la ley a un único y unívoco hecho imponible*»<sup>3</sup>.

En los tributos fijos el mandato de la norma se agota en señalar, directa e inmediatamente, la suma de dinero que deba entregarse a título de tributo. La estructura de las normas que regulan los diversos tributos fijos es sumamente sencilla porque la cuantía de la obligación tributaria principal no queda condicionada en modo

---

<sup>2</sup> La cita la tomamos de F. Puig Peña: *Tratado de Derecho civil español, T. IV, vol. I*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1951, p. 14

<sup>3</sup> J. Ramallo Massanet: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *REDF* nº 20/1978, p. 610.

alguno por la intensidad con la que en cada caso concreto se haya podido realizar el hecho imponible por el contribuyente: la norma determina el hecho imponible y, directamente, expresa la cantidad a pagar. Dicho en otras palabras: en los tributos fijos (más precisamente: tributos de cuota fija), el mandato de la norma se limita a especificar la suma que deba pagarse cada vez que se realice el hecho imponible; la Ley reguladora del respectivo tributo no sólo establece el hecho imponible, sino que también concreta la consecuencia jurídica cuantificada derivada de la realización del mismo (la cuota tributaria).

Como ejemplo de tributo fijo cabe señalar el siguiente: en la Comunidad Autónoma de Canarias existen un conjunto de tasas agrupadas como «*Tasas en materia de Educación, Cultura y Deportes*», entre las que figuran las «*Tasas académicas*» en las que el hecho imponible lo son «*las prestaciones de los servicios o realización de las actividades administrativas con motivo de la actividad docente desarrollada por los institutos, centros, escuelas y demás órganos docentes dependientes de la consejería competente en materia de educación, que se detallan en las tarifas*»; en esas tarifas se señalan, entre otras, las «*Pruebas para la obtención de título de Técnico*», a la que corresponde una cuota de 57,17 euros (ejercicio 2022)<sup>4</sup>.

Interesa destacar que para que en rigor califiquemos a un tributo como de cuota fija no es suficiente con que la Ley reguladora del mismo establezca como cuota una cantidad fija y determinada, sino que lo relevante es que tal cantidad sea referida por la Ley a un hecho imponible con independencia de cuál sea su dimensión, la intensidad con la que se haya realizado; esta es la razón por la que no cabe calificar como tributo fijo, por ejemplo, a las «*Tasas por enseñanzas deportivas*» que también figuran en la citada agrupación, pues en ellas se establece para el Ciclo inicial de grado medio la cuantía de la tasa para «*primera matrícula por hora de módulo*» en 0,3131 euros (ejercicio 2022): en este caso, aunque se fija la cuantía lo cierto es que la cuota tributaria variará según la intensidad con que se realice el hecho imponible –que lo será según las «*horas de módulo*»– por lo que se está ante un tributo de cuota variable.

---

<sup>4</sup> Resolución de 3 de enero de 2022, por la que se informa sobre las cuantías fijas de las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2022 (BOC de 11 de enero)

Como acertadamente señalaba Giannini los tributos fijos no permiten obtener ingresos tributarios en cuantías importantes; esto explica que en los sistemas tributarios modernos tienen escasas aplicaciones, quedando relegado su ámbito, prácticamente, a las tasas.

Al margen de su poca aportación a los estados de ingresos de los presupuestos públicos, conviene que recordemos que, por mandato constitucional –art. 31.1 CE– la participación de cada persona en el sostenimiento de las cargas públicas a través del sistema tributario ha de realizarse conforme a su respectiva capacidad económica, y es evidente que los tributos fijos no son los más idóneos para configurar adecuadamente un sistema tributario de tales características, pues a través de los tributos fijos la cuota tributaria es la misma, al margen de la capacidad contributiva de cada contribuyente<sup>5</sup>.

## § LOS TRIBUTOS VARIABLES

Precisamente por lo que acabamos de exponer el vigente sistema tributario queda estructurado, principalmente, alrededor de los denominados tributos de cuota variable o **tributos variables**<sup>6</sup>, en los que la obligación tributaria principal nace *indeterminada*<sup>7</sup> porque al realizar el hecho imponible y nacer esa obligación la ley no fija directa e inmediatamente la cuantía de la prestación tributaria principal, limitándose a regular los *criterios de determinabilidad* que en cada caso concreto han de aplicarse para hacer líquida la obligación tributaria principal –es decir, transformarla en una cantidad cierta de dinero–; liquidez que, como tal obligación dineraria, es condición necesaria para que pueda ser cumplida por el deudor y exigida por el acreedor. En estos supuestos, el programa de comportamiento en que consiste la obligación tributaria principal no está cuantitativamente predeterminado por la Ley, sino

---

<sup>5</sup> La contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica se alcanza a través del entero sistema tributario, lo que es compatible con la existencia de tributos en los que la cuota tributaria no sea una variable respecto de la concreta capacidad económica, siempre que el resultado del sistema sí sea función de tal capacidad. En un tributo fijo, como lo es la tasa por expedición del título de Grado en Derecho, la cantidad a pagar será la misma por un ciudadano con una renta de 20.000€ que por otro con una renta de 250.000€.

<sup>6</sup> Decimos que principalmente porque son los que, en términos porcentuales, mayor aportación hacen a los presupuestos de ingresos de los entes públicos.

<sup>7</sup> Empleamos aquí la determinación en el sentido en que lo hace el Código civil al establecer su art. 1273 que «*El objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie. La indeterminación en la cantidad no será obstáculo para la existencia del contrato, siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes*»; pues, como tantas veces se ha repetido, al analizar las cuestiones tributarias ha de procurarse emplear el sistema de conceptos que dan unidad al ordenamiento jurídico y que han sedimentado en la dogmática jurídica (valga, por todos, K. Engisch: *Die Einheit der Rechtsordnung*, C. Winters, Heidelberg, 1935, p. 1)

que ésta se limita a regular lo que en el Capítulo III del Título II de la LGT se agrupa como «**elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal**», constituidos por «*las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este Capítulo, según disponga la ley de cada tributo*»<sup>8</sup>.

En los tributos variables la Ley del respectivo tributo regula los dos elementos –base y tipo de gravamen– cuya aplicación combinada permite concretar en cada caso el programa de actuación que ha de desplegar el contribuyente como consecuencia de haber realizado el hecho imponible –programa consistente en dar una cantidad de dinero para contribuir a la financiación del gasto público de acuerdo con la capacidad económica del obligado–.

Por tanto, **Base imponible y Tipo de gravamen son los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal en los tributos variables**. Pasamos a analizar cada uno de ellos por separado.

## II. EL CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE

No suelen los códigos tributarios dar una definición de la base imponible por entender que ha de reservarse a la Ley propia de cada tributo la definición de la respectiva base y que no debe ser materia de una Ley general con vocación codificadora; en su lugar, abordan directamente la regulación de los diversos instrumentos que se prevén para cuantificar la base imponible<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Así lo dispone el art. 49, al que cabe hacer como primera crítica que alude sólo a uno de los modos que la propia LGT conoce para cuantificar la obligación tributaria principal, pues siendo el objeto de ésta «*el pago de la cuota tributaria*», su importe se determina, según el art. 56.1, «*aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable*» o «*según cantidad fija señalada al efecto*» y sólo regula la primera modalidad. Por otra parte, de manera imprecisa y cuidando bien poco de la técnica legislativa, la LGT dedica el Capítulo III del Título II a los elementos de cuantificación de dos obligaciones tributarias radicalmente distintas: la tributaria principal y la de realizar pagos a cuenta. Las bases tributarias que se utilizan para cuantificar esta última obligación nada tienen que ver con la base imponible y no le son de aplicación los tipos de gravamen; en otras palabras, el citado Capítulo III regula, en rigor, sólo la cuantificación de la obligación tributaria principal. Nos referiremos a la cuantificación de la obligación de realizar pagos a cuenta al tratar de las obligaciones accesorias.

<sup>9</sup> Tal fue el caso de la *Abgabendordnung* (Ordenanza Tributaria Alemana) de 1917, que marcó la línea seguida por sus sucesivas versiones y también por la generalidad de las legislaciones sudamericanas y por la LGT de 1963. Por otra parte, se mantiene tanto en la legislación como en la doctrina alemana y en la sudamericana que la regulación de los instrumentos para llevar a cabo la cuantificación de la base imponible tiene su sede de los procedimientos de aplicación de los tributos, como.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, ha incidido en la regulación de dos elementos esenciales de la estructura del tributo dando una definición de cada uno de ellos. Nos referimos, en primer lugar, al hecho imponible, que según el art. 20.1 LGT es «*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*»<sup>10</sup>; en segundo lugar, introduce la novedad respecto de la LGT de 1963 de definir en el art. 50.1 la base imponible: «*la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*». De esta definición de base imponible nos interesa ahora destacar la relación lógicamente inescindible que ha de mediar entre hecho y base imponibles.

Podemos acudir a Albert Hensel para formarnos una primera idea de lo que es la base imponible cuando escribía que “*por base imponible **entendemos aquella magnitud que debe aplicarse al hecho imponible para establecer la conexión entre éste y la consecuencia tributaria.** Como base imponible, el elemento material del hecho imponible adquiere una función del todo nueva. Mientras que para la identificación del elemento material del hecho imponible sólo es preciso determinar la existencia de “renta”, de “ventas” o de “labores del tabaco” en el sentido de las leyes particulares de cada tributo, la fijación de la base imponible requiere el cálculo del valor de la renta, de la cantidad de dinero pagada por la prestación del servicio o del número de labores del tabaco. Qué magnitud es más apropiada como base imponible para un determinado tributo es algo que debe determinar el legislador. En primer lugar debe tenerse en cuenta el propio grado de realización del hecho imponible; cuanto más se ajuste la tributación a la capacidad económica, más diferentemente debe perfilarse la base imponible; también deben tenerse en cuenta diferencias cualitativas*”<sup>11</sup>.

La relación entre hecho imponible y base imponible es tan estrecha que para Cortés Domínguez “*la base imponible no es más que la medición concreta del elemento material del hecho imponible*”<sup>12</sup>, reflexión de la que bebe, sin duda el art. 50.1 LGT.

---

<sup>10</sup> Del art. 20.1 se ha de destacar la supresión del inciso que en el art. 28 de la LGT de 1963 aludía a la «*naturaleza jurídica o económica del hecho imponible*» y la precisión de que de tal hecho no nace cualquier obligación tributaria, sino, precisamente, la *principal*.

<sup>11</sup> A. Hensel: *Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1956, p. 119.

<sup>12</sup> M. Cortés Domínguez: *Ordenamiento Tributario Español, I*, Tecnos, Madrid, 2ª. ed., 1970, p. 516.

La ineludible relación entre el hecho y la base imponible viene determinada por la necesaria adecuación del tributo a los principios constitucionales tributarios y, particularmente, al de capacidad económica. La obligación tributaria principal «*tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*»<sup>13</sup>; la base imponible es uno de los elementos que la normativa reguladora de cada tributo variable utiliza para –en combinación con el tipo de gravamen– diseñar el programa de actuación que ha de desplegar el contribuyente por virtud de haber realizado el hecho imponible. Seleccionado el hecho imponible por poner de manifiesto una capacidad económica, el elemento que sirve para cuantificar la obligación tributaria principal –la base– ha de guardar necesariamente la debida congruencia con el hecho imponible. La lógica impone esa congruencia pues nacida una obligación tributaria por realizar una manifestación de capacidad si su cuantificación se realizara al margen de esa manifestación se entraría en contradicción con el principio de capacidad económica, que quedaría vulnerado. Tal sería el caso, por ejemplo, de un Impuesto cuyo hecho imponible fuera la obtención de una renta y la base fueran las ventas realizadas, en tanto que tales ventas no expresan, en absoluto, la renta y no nos están dando la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible.

Como acertadamente explicó Ramallo Massanet, en la estructura de los tributos variables tanto el hecho imponible como la base imponible despliegan una doble función y confluyen en la determinación de la prestación tributaria principal; confluencia que viene impuesta por el principio de capacidad económica<sup>14</sup>. La base imponible

---

<sup>13</sup> Art. 19 LGT.

<sup>14</sup> Nos referimos a las funciones retrospectiva y proyectiva asignadas a la base imponible por J. Ramallo Massanet («Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», cit., p. 621) J. Antón Pérez destaca la necesaria conexión entre el aspecto material del hecho imponible y la base, ya que de lo contrario sería difícil hacer efectivo el principio de capacidad económica («Los métodos de determinación de las bases imponibles», en REDF nº 104/1999, pp. 723 y 724) Responde esa doble función a la distinción que Giardina estableció entre capacidad económica absoluta y relativa: aquella resuelve qué debe gravarse, y sirve para seleccionar los hechos que se someten a tributación; la relativa se desenvuelve en cómo ha de configurarse cuantitativamente el tributo midiendo la intensidad con que en cada caso se manifiesta la capacidad; la capacidad económica relativa se proyecta no sólo sobre el hecho imponible sino, principalmente, sobre la configuración normativa de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal (E. Giardina: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961) Martín Queralt, tras señalar que los elementos de cuantificación están directamente vinculados por el principio de capacidad económica, precisa que «*si el hecho imponible descrito por la ley encierra en abstracto y en general una manifestación de capacidad económica, son la base imponible y el tipo de gravamen los que han de adaptar la prestación a la capacidad económica concreta demostrada por el hecho realizado y el sujeto que lo efectúa (...)* Recordando que el art. 31 CE no es sólo un mandato al legislador, sino un precepto que exige los resultados que debe arrojar el sistema tributario, es obvio que sus principios habrán de estar presentes en la configuración del quantum de la prestación, imponiendo así una vinculación material a la cuantificación del tributo» (J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. M<sup>a</sup>. Tejerizo López y G. Casado Ollero: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 31<sup>a</sup> ed., 2020, pp. 264 y 265. El subrayado es nuestro).

sirve para fijar la capacidad económica individual, la del sujeto que ha realizado el hecho imponible, lo que explica que los tributos variables sean técnicamente los que mejor sirven para adecuar a la capacidad económica la contribución al levantamiento de las cargas públicas y en su razón el mejor instrumento para alcanzar el ideal de justicia que late en la Constitución en el ámbito de la financiación contributiva del gasto público, porque una vez fijada la capacidad económica en cada caso concreto se puede modular individualmente a esa capacidad la carga que supone sostener las finanzas públicas y se logrará la justicia en el reparto de tal carga, dando un "tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales"<sup>15</sup>

El legislador sólo puede configurar como hecho imponible una manifestación de capacidad económica<sup>16</sup>, a través de la base imponible se logra que esta capacidad al mismo tiempo fije la medida, razón o proporción de la contribución individual al sostenimiento del gasto público<sup>17</sup>. De este modo, la capacidad económica se erige no sólo en el fundamento de la legitimidad del tributo (hecho imponible), sino también en la medida y el límite máximo de la contribución a levantar las cargas públicas mediante tributos, correspondiendo a la base imponible –y, en su caso, a la base liquidable– cumplir la función de tal medida y límite.

Para expresarlo de otro modo, podemos afirmar que la modulación individual de la carga de sostener los gastos públicos se logra por la Ley introduciendo como

---

<sup>15</sup> Tal era la definición de justicia dada por G. Radbruch en *Introducción a la filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 3ª. ed., 1965, p. 33. Concebimos la igualdad como un principio de naturaleza esencialmente material, como equivalente a una prohibición de discriminaciones arbitrarias, entendiendo por tales las no razonables o contrarias a la conciencia jurídica o a la naturaleza de la cosa (Cfr: C. Palao Taboada: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», en *REDF* nº 88/1995, p. 630).

<sup>16</sup> Por todas: STC 193/2003, de 27 de octubre, F. J. 5º: «el principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial».

<sup>17</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6º: «existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos en la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» y es en la capacidad económica donde se encuentran, como exponemos en el texto, el hecho y la base imponible. Un sector de la doctrina ha indicado que existe un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica: Mª. T. Soler Roch: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares», en *REDF* nº 66/1990, p. 193; y J. García Añoveros: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», en *REDF* nº 76/1992, p. 615. P. M. Herrera Molina habla de «un verdadero derecho fundamental en los términos del artículo 53.1 CE» (*Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 84 y ss.) Rodríguez Bereijo considera que «se trata más bien de un derecho subjetivo en el sentido de facultad o poder 'reaccional' de defensa o protección de todo sujeto al poder tributario del Estado para impugnar ante los Tribunales la aplicación de la norma contraria a los principios tributarios que la Constitución consagra poniendo en movimiento una norma objetiva en su propio interés» (*La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, p. 141).

criterio de determinabilidad de la prestación tributaria principal a la base imponible<sup>18</sup> que, en una función retrospectiva, vuelve sus miras hacia el hecho imponible, como exige la lógica de las cosas: si el hecho imponible se establece para gravar una manifestación de capacidad económica, la contribución individual ha de cuantificarse, conforme el principio de igualdad, según la capacidad económica y, por ende, la función que despliega la base es cuantificar la capacidad económica ínsita en tal hecho imponible<sup>19</sup>. La capacidad económica puesta de relieve al realizarse el hecho imponible es el vector alrededor del cual la Ley diseña el programa de actuación que ha de cumplir el contribuyente a fin de que destine una fracción de su renta<sup>20</sup> a sostener el gasto público y lo hace eligiendo como criterio de determinabilidad de ese programa la medida de la capacidad económica del individuo, esto es: la base imponible<sup>21</sup>.

Explicada la funcionalidad de la base imponible, la idea para llegar a su concepto fácilmente se percibe si consideramos que conforme el Diccionario de la RAE, la acepción económica del término base es el “*valor de una variable que sirve de referencia para establecer los valores de otras variables o de ella misma en otros momentos o lugares*”. Ciertamente la base tiene en el Derecho tributario un marcado significado cuantitativo, equivalente al de magnitud, como magnitud de un cuerpo o de la propiedad física que puede ser medida, pues en todas las ocasiones en que la normativa tributaria emplea el término *base* lo hace con ese sentido cuantitativo. Si esta acepción la conectamos con lo que señalaba Hensel acerca de la cuantificación de la obligación tributaria principal y la capacidad económica hemos de concluir que la cuota

---

<sup>18</sup> Seguimos utilizando la *determinabilidad* en los términos del art. 1273 CC, como hemos dicho en la nota 6.

<sup>19</sup> Hablamos de la exigencia lógica de las cosas en el sentido de “estructuras lógico-objetivas” (*sachlogische Strukturen*) como señala K. Engisch: «Zur ‘Natur der Sache’ im Strafrecht», sep. del *Festschrift für Eberhard Schmidt Zum 70. Geburtstag*. (Vandenhoeck & Ruprecht), Göttingen, 1966, pp. 90 a 122.

Recordemos las palabras de A. Hensel explicando la necesaria congruencia entre el hecho y la base imponibles.

<sup>20</sup> Decimos en el texto que a través de los tributos se está aportando por el contribuyente una fracción de **su renta** porque «*todos los impuestos que hay y ha habido son diversas manifestaciones del gravamen sobre la renta (acumulada). Por consiguiente sólo existe una fuente impositiva: la renta acumulada. El legislador siempre se nutre de esta fuente por más que invente nuevos impuestos*» (K. Tipke: *Besteuerungsmoral und Seteuermoral*, traducción española de P. Martín Herera: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 32).

<sup>21</sup> Es relevante el F.J. 5º del ATC 71/2008, de 26 de febrero: “*además de afirmar que el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE exige que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, hemos venido señalando que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo “sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6), dicho de otro modo, le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente “en la medida -en función- de la capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 5; 382/2005, 25 de octubre, FJ 5; 383/2005, de 25 de octubre, FJ 5; 117/2006, de 28 de marzo, FJ 4, y 118/2006, de 28 de marzo, FJ 4; en el mismo sentido, AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 3, y 212/2003, de 30 de junio, FJ 3)*».

tributaria ha de adecuarse a la magnitud del hecho imponible que es el presupuesto legal de la obligación tributaria, lo que necesariamente implica que deba aplicarse una unidad de medida o de valoración que permita transformar ese hecho en una cantidad, cantidad que es la que denominamos base imponible.

**La base imponible es, por tanto, la expresión cifrada del hecho imponible**, pues muestra numéricamente el resultado de medir o valorar el hecho imponible, resultado que expresa la intensidad con que se ha realizado cada hecho imponible real o concreto, y en tanto que este hecho imponible representa una determinada manifestación de capacidad económica, a través de la base imponible se consigue la graduación de esa capacidad económica en cada hecho imponible que realmente, efectivamente, ha realizado el sujeto pasivo<sup>22</sup>.

En efecto, el hecho imponible es expresivo de una **capacidad económica absoluta**, pues quien lo realiza está manifestando que dispone de riqueza, que dispone de medios financieros y, por tanto, ha de cumplir con el deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público; pero es necesario determinar en qué medida ha de contribuir y para ello es preciso fijar la **capacidad contributiva relativa**, comparando la capacidad contributiva de cada uno en relación con la de los demás. Siendo admisibles en el sistema tributario tributos en los que se acepte por el legislador que la realización del hecho imponible revela siempre la misma capacidad económica y, en consecuencia, hace pagar como tributo la misma cantidad cada vez que alguien efectivamente lo realiza –tributos fijos–, el mandato constitucional de que a través del sistema tributario la participación en la financiación de los gastos públicos se realice de acuerdo con la capacidad económica exige que el peso del sistema recaiga sobre los tributos variables, es decir, **sobre los tributos en los que el legislador determina la capacidad contributiva relativa, tomando en consideración la intensidad con que en cada caso se haya realizado el hecho imponible**.

---

<sup>22</sup> La base imponible es la expresión cifrada del hecho imponible: en los tributos variables, el hecho imponible es reducible a una expresión numérica que representa económicamente la parte de riqueza con la que la persona debe contribuir a financiar el gasto público. En aquellos casos en los que el supuesto de hecho en que consiste el hecho imponible es susceptible de ser realizado con mayor o menor intensidad, ésta es tomada en consideración por el legislador, en tanto que esa diferente intensidad muestra la medición de la capacidad económica que ha puesto de manifiesto el contribuyente al realizar el hecho imponible. En este sentido, la STS de 29 de mayo de 1996 sentó que el concepto de base imponible “*ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél*”.

Esta **función retrospectiva** de la base imponible la conecta con otro de los elementos estructurales del tributo –el hecho imponible–, apareciendo indisolublemente vinculados ambos pues sólo la adecuada congruencia de la base con el hecho imponible permitirá, y lo repetimos, la efectiva realización del principio de capacidad económica<sup>23</sup>.

Asumimos como definición de base imponible **la regulación normativa de la propiedad o cualidad del hecho imponible cuya medida o valor cuantifica la capacidad económica individual a partir de la cual y en combinación con el tipo de gravamen se determina, en los tributos de cuota variable, la prestación de la obligación tributaria principal**<sup>24</sup>.

Decimos que es la propiedad porque, de los distintos aspectos de que consta el hecho imponible, cada uno de ellos es una propiedad que, como tal, puede ser medida conforme alguna unidad de referencia<sup>25</sup>, de suerte que, como bien señalara Sainz de

---

<sup>23</sup> Así lo expresa Héctor Villegas: «*el elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por una razón muy simple. La “cuantía” que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva. O sea, nada menos que lo siguiente: el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó “aprehender” al construir un cierto hecho imponible. Ser el factor de fijación del quantum debeatur implica tener la fundamental función de dimensionar la “porción” de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado*» (H. Villegas: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Depalma, Buenos Aires, 4ª ed., 1987, p. 257) Entre nosotros, Ramallo Massanet ha destacado esa necesaria congruencia entre hecho imponible y base imponible, pues, de otra manera, a través de la base se estaría alterando la configuración normativa del hecho imponible («Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», cit.)

<sup>24</sup> Como expondremos en detalle más adelante, esta es la definición de base imponible que mejor permite explicar la naturaleza de la “determinación de la base imponible”.

<sup>25</sup> Medir, conforme el Diccionario de la Real Academia, significa «*comparar una cantidad con su respectiva unidad, con el fin de averiguar cuántas veces la segunda está contenida en la primera*». Es frecuente contraer al tratar de la base imponible *medición y valoración* –el propio art. 50.1 LGT lo hace– sin embargo, la valoración no es sino una unidad de medida. En palabras de Jarach: «*la adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos, que constituyen los supuestos legales de las obligaciones, implica necesariamente una medición de los hechos imponibles, es decir, la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas*» (*Curso superior de Derecho Tributario, T. I*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957, p. 228) En Derecho tributario, se suele reservar el término valorar para las bases relativas a hechos imponibles que no se refieren a realidades físicas, sino que responden a conceptos elaborados por el propio legislador, como es el caso de la renta; en este sentido: G. Orón Moratal: «La determinación de la base imponible», en AA VV *Tratado sobre la Ley General Tributaria, T. I*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 1154-1155.

La base imponible no es, como a veces se indica, la expresión del “elemento cuantitativo” del hecho imponible. Tal elemento no existe sino que la descripción abstracta del hecho en que consiste la regulación normativa del hecho imponible queda integrada por una serie de aspectos, en los términos que explica De la Garza: «*el hecho imponible en cuanto presupuesto o hipótesis normativa, es un todo inescindible. Sin embargo, posee varios aspectos. Es decir, puede ser estudiado desde varios puntos de vista, de los que resultan: a) aspecto legal; b) aspecto personal; c) aspecto material; d) aspecto temporal; y e) aspecto espacial*» (*Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 12ª ed., 1983, p. 405) Destacaba Ataliba que cada uno de tales aspectos no era algo aislado, «*de manera que asociado a los demás resulte en la composición de la hipótesis de incidencia, sino son simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa única e indivisible, que es la hipótesis de incidencia, jurídicamente considerada. Desde esta perspectiva, la hipótesis*

Bujanda, la base normativamente regulada «no es la medición, sino el objeto de la medición, es decir, lo que se ha de medir. Y ello es así porque el presupuesto de hecho no puede como tal y en su integridad, ser medido, sino tan sólo aquel elemento material suyo que las normas hayan convertido en base»<sup>26</sup>.

De las diversas cuestiones que suscita el estudio de la base imponible, ahora nos interesa que su función retrospectiva que la pone en relación con el hecho imponible en su totalidad se desenvuelve en el plano abstracto de las normas reguladoras de la base y, en tanto que tal, integran un régimen jurídico constituido por un plexo normativo que se explica a partir de una idea que le da unidad: la de definir conceptualmente la propiedad del hecho imponible que el legislador selecciona como indicativa de la intensidad de la capacidad económica conforme a la cual se ha de fijar la contribución del sujeto pasivo así como la de establecer el criterio de medición que se ha de aplicar a tal propiedad para obtener la magnitud dineraria o de otra especie que el art. 50.1 LGT denomina base imponible.

Sólo entendiendo la base imponible como **un régimen jurídico** cabe trasladar un concepto integral de la misma en el que quede comprendida la realidad tributaria

---

*de incidencia es un todo lógico, unitario e inescindible» (Hipótesis de incidència tributária, Malheiros, Sao Paulo, 6ª ed., 2016, n. 28.8) En ese sentido Ferreiro Lapatzta define la base como «la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible» (La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 27 de diciembre), Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, p. 125.*

<sup>26</sup> F. Sainz de Bujanda: «Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en *Hacienda y Derecho*, VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 205. Inicialmente, se trató de su discurso leído el 16 de febrero de 1970 en la recepción pública como Académico de número en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. A partir de la distinción entre objeto de medición y medición, introdujo la **base imponible normativa** y la **base imponible fáctica**, respectivamente. Nos permitimos hacer la salvedad de que entendemos que la base no se refiere “al elemento material” del hecho imponible, sino que lo hará a cualquiera de las propiedades que ya están presentes en el concepto lógico-jurídico de hecho imponible, siempre que tales propiedades puedan ser medidas o valoradas de acuerdo con el criterio que establezca la Ley: el peso, el volumen, la altura, la longitud, el precio, el valor, etcétera, propiedades que –alguna o algunas de ellas– están en el elemento material del hecho imponible. En este sentido destacó J. Ramallo Massanet («Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», cit., pp. 618 a 624) que no sólo propiedades del aspecto material del hecho imponible son hábiles a efectos de su elección como base imponible, sino también de los otros aspectos del hecho imponible, pues limitar la base imponible a la medición del elemento material del hecho imponible como en su momento impulsó Cortés Domínguez (*Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 2.ª ed., p. 497) y que fue posteriormente seguida por la generalidad de la doctrina, no permite explicar todos los casos de las bases que nos encontramos en nuestro sistema tributario, lo que llevó a Ramallo a ampliar la premisa metodológica de Cortés porque «no sólo los elementos objetivos –ni dentro de ellos su aspecto material– son aptos para medir una capacidad económica. También los otros aspectos (el espacial y el temporal) del elemento objetivo, e incluso el elemento subjetivo del hecho imponible pueden ser indicativos de capacidad contributiva y en la medida en que sean cuantificables pueden convertirse en elementos válidos para definir la base imponible normativa y servir de criterio de determinabilidad de las bases fácticas y, en última instancia, de la prestación. Será trabajo –concluye Ramallo («Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», cit., p. 632)– del legislador acertar, de entre todos esos elementos, cuál o cuáles son los que con mayor grado de exactitud ponen de manifiesto la forma e intensidad de realización del hecho». Véase F. Mochón López: «Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de la base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta», *Revista Información Fiscal*, nº 52/2002, pp. 56 a 66.

tal cual ha sido regulada normativamente; como régimen jurídico, la base imponible de un tributo no queda limitada al precepto que expresamente la defina, sino que comprende la totalidad de normas relativas a la misma, entre las que figuran, por supuesto, aquellas que regulan las reglas de medición o valoración que deban aplicarse para, en cada caso concreto, medir o valorar la propiedad del hecho imponible que efectivamente se ha realizado (medir la "base imponible fáctica")<sup>27</sup>. Desde esta perspectiva, el análisis de la regulación de la base imponible de los distintos tributos nos permite concluir que en todos ellos la base queda referida al hecho imponible, y son cuestiones de política legislativa y de técnica tributaria las que llevan a que la base quede regulada de uno u otro modo, y entre esas cuestiones cobra especial relevancia el empleo que haga el legislador de las presunciones *iuris et de iure* al elaborar el régimen jurídico de la base del respectivo tributo y que dará lugar a que la base imponible se cuantifique por determinación directa o por determinación objetiva.

Antes de entrar en el estudio de estos regímenes de determinación de la base imponible señalamos algunas cuestiones que nos ayudarán a completar la noción de la base imponible.

Siguiendo a Pérez de Ayala, podemos señalar las **características** siguientes de la base imponible:

- a) Magnitud susceptible de expresión cuantitativa: La base siempre hace referencia a un elemento que puede ser objeto de medición o de valoración para así expresarla en una cantidad, en una cifra.
- b) Magnitud expresiva de la capacidad económica: *"el concepto legal de la base imponible ha de contener siempre caracteres que, según la naturaleza de las cosas, sean elementos que concurren a, y estén presentes en, la realización concreta del hecho imponible, para todos los casos, y caso por caso"*<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> El art. 15.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante: LIRPF) dispone que «La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley» pero la regulación de la base imponible, su régimen jurídico, queda comprendida en el Título III de la Ley (arts. 16 a 49)

- c) Definida por Ley: La definición de la base imponible queda cubierta por la reserva de ley.

## § LA BASE LIQUIDABLE

La LGT introduce como otra modalidad de bases tributarias la **base liquidable**, que, según el art. 54, es «*la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley*». Las reducciones a que se refiere este artículo son, realmente, exenciones parciales, de modo que a su través se logra que una parte de la capacidad económica que se pone de manifiesto no quede sujeta a gravamen persiguiendo una más afinada cuantificación de la capacidad atendiendo a criterios de política tributaria o bien de otras políticas como económicas o sociales.

La Ley reguladora de cada tributo es la que decidirá si son o no aplicables tales reducciones sobre la base imponible, de suerte que caso de no existir tales reducciones, la base imponible y la liquidable coincidirán<sup>29</sup>.

La base liquidable no es, pues, en rigor, una modalidad de base imponible, sino la medida del hecho imponible que resulta de aplicar sobre esa base las reducciones que, en su caso, establezca la Ley del respectivo tributo.

## § CLASES DE BASES IMPONIBLES

Sí se distinguen varias **clases de bases imponibles** atendiendo a criterios diversos:

El más relevante es el de la unidad en que se expresa la base, que diferencia las **bases imponibles monetarias** que son aquellas en las que la magnitud en la que consisten, resultado de una valoración, está expresada en unidades monetarias. Tal es el caso, por ejemplo, del IRPF. A estas bases, se las suele denominar **bases ad valorem**. Y, por otra parte, las **bases imponibles no monetarias**, en las que

<sup>28</sup> J. L. Pérez de Ayala: *Las ficciones en el Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pp. 97-98

<sup>29</sup> Ramallo Massanet entiende preferible hablar de “base reducida” en lugar de base liquidable, pues ésta no es sino la reducción de la base por virtud de una exención parcial.

la magnitud en la que consisten, resultado de una medición, está expresada en unidades no monetarias. Tal es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre bebidas alcohólicas en el que la base queda expresada en el volumen de alcohol puro expresado en hectolitros. A estas bases expresadas en unidades no monetarias se las suele denominar **bases específicas**. Como veremos en su momento, el régimen del tipo de gravamen aplicable a una u otra clase de estas bases imponibles es diferente<sup>30</sup>.

También se distingue entre **bases imponibles unitarias o agregadas** y **bases desagregadas**, según el régimen del tipo de gravamen a aplicar: si a la totalidad de la base, cualquiera que sea su cuantía, se ha de aplicar un mismo tipo de gravamen se estará ante una base unitaria; mientras que en las bases desagregadas la base imponible se descompone en diversos tramos según señale la ley del tributo y a cada tramo corresponderá aplicar un tipo de gravamen distinto.

Finalmente, y según cual sea el régimen de determinación de la base imponible, podrá hablarse de **bases alternativas** en aquellos casos en los que en el tributo sean de aplicación el régimen de determinación directa y el de determinación objetiva.

### III. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

#### PRELIMINAR: DISTINCIÓN ENTRE BASE IMPONIBLE NORMATIVA Y BASE IMPONIBLE FÁCTICA

Señalamos más arriba que es frecuente que los códigos tributarios no entren a dar un concepto de base imponible sino que directamente acometen la regulación de cómo se cuantifica en cada caso concreto la base imponible, a lo que quiere referirse el art. 50.2 LGT al disponer que «*La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indirecta*», mientras que el apartado 3 establece: «*Las bases imponibles se determinarán*

---

<sup>30</sup> La medición o valoración dependerá de la naturaleza del elemento material del hecho imponible: en un impuesto sobre la fabricación de determinados productos la base imponible puede y suele ser el resultado de una **medición** del elemento material del hecho imponible: el número de labores tabaco elaboradas, el contenido alcohólico de las bebidas producidas, etcétera; sin embargo, en los impuestos sobre la renta, en el que el elemento material es un concepto ideal elaborado por el legislador, la base imponible es el resultado de **valorar** ese concepto con arreglo a los criterios que establezca la Ley; de igual modo, es la base también el resultado de una valoración en impuestos que gravan la transmisión de determinados bienes, en los que se toma como base imponible el valor real del objeto transmitido. El tránsito de las bases expresadas en unidades de medida (número, cantidad, peso) a las expresadas en valor, se relacionan con la complejidad de las figuras tributarias pues aquellos «*han sido sustituidos recientemente por el criterio del valor, que es más complicado pero que tiene mejor en cuenta el caso individual*» (Hensel, A.: *Diritto Tributario*, cit., p. 20)

*con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, 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»* y, finalmente el apartado 4 reza: «*La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley*».

Al margen de lo que precisaremos en las siguientes páginas acerca de la naturaleza jurídica de los «métodos» a que alude el art. 50.2 LGT y de cada uno de ellos en particular, nos parece oportuno precisar qué ha de entenderse por «determinar la base imponible». Para ello, en términos similares a los que se habla de *hecho imponible normativo* y de *hecho imponible fáctico* al estudiar el hecho imponible, cabe hablar de *base imponible normativa* y de *base imponible fáctica*, lo que nos facilita explicar la integración de los hechos que suceden en la realidad en las descripciones abstractas elaboradas por la norma jurídica.

Con la expresión **base imponible normativa** queremos aludir a la descripción en términos abstractos que de la base de un concreto tributo realiza la normativa reguladora del mismo<sup>31</sup>; una descripción que, como siempre corresponde a la Ley, se realiza en términos abstractos. La **base imponible fáctica** es la que resulta de aplicar en cada caso concreto en que se haya realizado el hecho imponible la normativa reguladora de la base imponible, alcanzando a través de tal aplicación la magnitud que expresa cuantitativamente el hecho imponible y que es la que sirve para aplicar sobre ella el tipo de gravamen. Al respecto, Martín Queralt distingue «*entre base imponible normativa y la medida o magnitud que en cada caso concreto alcanza el hecho real verificado, que se subsume en el hecho imponible normativo (base imponible fáctica)*»<sup>32</sup>.

En el IRPF, el artículo 6.1 LIRPF dispone que «*constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente*», mientras que el artículo 15.1 dispone que «*la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley*». El artículo 6 concluye que la obtención de una renta por una persona física

<sup>31</sup> Es la ley reguladora de cada tributo la que establece y regula la base imponible del mismo.

<sup>32</sup> J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. M<sup>a</sup>. Tejerizo López y G. Casado Ollero: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 31<sup>a</sup> ed., 2020, p. 266.

determina la sujeción al impuesto, en tanto que es un hecho que pone de relieve la capacidad económica; mientras que el artículo 15 nos da la dimensión cuantitativa de ese hecho imponible, que coincidirá con el importe de la renta que en cada caso obtenga el concreto sujeto pasivo. Aplicar los métodos previstos en el artículo 16 al concreto hecho imponible nos dará la expresión cuantitativa de la renta que ha obtenido el sujeto y sobre la que se aplicará el tipo de gravamen del impuesto.

Cuando la LGT habla de «**determinación de la base imponible**» se está refiriendo a cómo realizar el tránsito de la base imponible normativa a la base fáctica para cuantificar la realización concreta del hecho imponible –reducir ese hecho imponible a una cifra–.

La LGT de 2003 dejó pasar la oportunidad de clarificar el uso indiscriminado que en el ámbito de la base imponible se ha venido haciendo de los términos *medios, métodos, regímenes, procedimientos* y otros, manteniendo la clasificación tripartita de la de 1963 en cuanto a la «determinación de la base imponible»<sup>33</sup>. Cayeron en saco roto las palabras de Sainz de Bujanda al advertir –y va para cincuenta años– sobre la necesidad de distinguir los conceptos de *determinación* y de *estimación*, por tratarse de «*nociones que con harta frecuencia se manejan en forma indiferenciada, con todos los estragos que pueden suponerse*»<sup>34</sup>, y sigue la LGT conceptuando a las estimaciones directa, objetiva e indirecta como tres especies de un género, a pesar de su diferente naturaleza jurídica –como expondremos más adelante–. A mayor abundamiento, mientras que en la LGT de 1963 las tres modalidades de estimación lo eran del género «régimen», disponiendo su art. 47 que «*la ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes*»; en la de 2003 pasan a ser modalidades del género

---

<sup>33</sup> No atendió en este punto el legislador a las sugerencias de las Comisiones que se constituyeron para el análisis de las propuestas y del borrador en la elaboración del Anteproyecto de la que sería la vigente LGT, que coincidieron en destacar que debía ser abordada la tarea de aclarar la denominación y naturaleza de los términos utilizados hasta entonces sobre la cuantificación de la obligación tributaria principal. Concretamente, el Informe de 2001 de la Comisión dice: «*en cuanto a los métodos de estimación de la base imponible, la Comisión considera que puede mantenerse lo dispuesto en el art. 47 de la vigente Ley introduciendo una previsión específica que resalte el carácter subsidiario de la estimación indirecta y el carácter voluntario de la estimación objetiva. (...) En cambio, se recomienda que la regulación contenida en los arts. 50 y 51, referida al procedimiento de aplicación del régimen de estimación indirecta, se traslade al Título dedicado a los procedimientos tributarios*» y, por otra parte, también decía que «*la ordenación de esta materia requiere, no obstante, algunas reflexiones adicionales, al menos, sobre los siguientes extremos: primero, la terminología a emplear ('medios', 'métodos' o 'regímenes');* segundo, *el hecho incuestionable de que en algunos casos (ejemplo: el IRPF) una misma base imponible es el resultado de cuantificar una serie de elementos, algunos de los cuales se determinan mediante estimación directa y otros mediante estimación objetiva (en este sentido, los métodos de estimación no pueden ir sin más referidos a la base imponible sino también, en su caso, a alguno de sus elementos)*».

<sup>34</sup> F. Sainz de Bujanda: «Los métodos de determinación de las bases imponibles ... », cit., pp. 206-207.

«método»: «*la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos*». Reclamándose precisión en los términos utilizados en las normas, poca escrupulosidad ha mostrado el legislador en el uso del lenguaje y lo que en 1963 era parte (*los métodos*) del todo (*los regímenes*), en 2003 pasa a ser el todo (*los métodos*), desapareciendo toda referencia a los regímenes.

Se hace necesario, por tanto, tratar de precisar cuál sea la naturaleza jurídica de la determinación de la base imponible y si los tres métodos relacionados en el art. 50.2 LGT participan de la misma naturaleza jurídica o no.

La naturaleza jurídica de la determinación de la base imponible sólo se puede solventar analizando conjuntamente lo que al respecto dispone la LGT y su regulación en las normas de los distintos tributos, tarea que nos llevará a distinguir, por una parte, las denominadas estimación directa y estimación objetiva, a las que calificaremos como **regímenes**, en tanto que conjuntos normativos reguladores de la base imponible del respectivo tributo y, por otra, la estimación indirecta, que ha de ser ubicada en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los citados regímenes<sup>35</sup>.

#### **A) LOS REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: REGULACIÓN DIRECTA Y REGULACIÓN OBJETIVA DE LA BASE IMPONIBLE (DETERMINACIÓN DIRECTA VS. DETERMINACIÓN OBJETIVA)**

La base imponible es un régimen jurídico porque eso, y no otra cosa, es la realidad jurídica que, con mejor o peor fortuna, define el artículo 50.1 LGT y se regula en ese y los dos artículos siguientes. Estamos ante normas de Derecho tributario material, en cuyo análisis jurídico pierde sentido la discusión a la que tantas páginas se han dedicado acerca de si lo que se mide como base se aproxima más o menos a la realidad, a si la magnitud que se fija como tal base responde a la realidad o sólo merece ser calificada de media, o si se sustituye la verdad real por una verdad formal. En el ámbito de la regulación normativa de la base imponible sólo existe lo que la Ley reguladora del respectivo tributo dice qué es base imponible a los efectos de

---

<sup>35</sup> Se trata, en fin, de recurrir a la distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal, sobre la que es clásica la obra de A. Hensel: *Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1956, pp. 161 y ss.; y sobre ella también puede verse F. Sainz de Bujanda: *Sistema de Derecho Financiero, T. I*, Universidad Complutense, Madrid, 1985, para quien esa distinción era el criterio de ordenación sistemática de la LGT de 1963, lo que consideramos sigue siendo válido en la de 2003 (Cfr. «La gran paradoja de la Ley General Tributaria», en *Hacienda y Derecho, V*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967).

determinar el *quantum debeat*, y lo puede hacer regulando la base a través de la determinación directa o de la determinación objetiva, pudiendo concurrir ambas en un mismo tributo.

Anticipamos que utilizamos las expresiones determinación directa y determinación objetiva para referirnos a los dos tipos de **regímenes de regulación de la base imponible**, reservando el término estimación para la estimación indirecta, que, anticipamos, no es, en nuestra opinión, un régimen jurídico de la base.

Al elaborar el régimen jurídico de la base de un tributo, el legislador puede recurrir, al margen de otras técnicas, a la presunción *iuris et de iure*, que, como han explicado Sainz de Bujanda y Ramallo, puede intervenir en la elaboración de la regulación normativa de la base imponible por vías distintas, de las que ahora señalamos dos:

Cabe que el legislador presuma una asociación entre un hecho de la realidad y la obtención de una renta, por lo que pasa a convertirlo en índice y, a su vez, lo valora, en armonía con la presunción que le ha permitido adoptarlo. En estos casos, la presunción opera en el plano prelegislativo, y una vez establecido el índice y valorado por la norma, tal índice cobra autonomía –al margen de la presunción que llevó al legislador a adoptar la norma– y es el índice, y no la presunción que lo alentó, el que impera al fijar la base imponible en el caso concreto. Sería el supuesto que nos brinda el art. 85 LIRPF respecto de la imputación de rentas inmobiliarias, en el que se trata de la presunción *iuris et de iure* de que se ha realizado el hecho imponible del IRPF, y la norma reguladora de la base establece un criterio de medición de la renta que se presume obtenida, criterio de medición que, a su vez, es una presunción<sup>36</sup>.

En segundo lugar, la norma reguladora de la base puede invocar como tal la presunción y utilizarla como instrumento de medición de la propiedad elegida como base imponible. Es el caso del art. 24 LIRPF, al establecer como criterio de medida

---

<sup>36</sup> Dispone el art. 85.1 LIRPF: «En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo (...)»

del rendimiento del capital inmobiliario que *«cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley»*.

En casos como los expuestos, la base imponible está regulada por un conjunto normativo en el que, de modo excepcional, se insertan normas que respecto de supuestos concretos establecen como criterio de medida de la propiedad del hecho imponible uno soportado en una presunción *iuris et de iure*; sin embargo, lo que pretende el legislador es medir la capacidad económica que efectivamente ha puesto de relieve cada contribuyente al realizar el hecho imponible, su capacidad individual, no una capacidad media respecto de un grupo de contribuyentes, y ello a pesar de ese eventual recurso en la regulación de la base a las presunciones.

Varias causas explican el recurso a tales presunciones: para evitar supuestos de fraude, como sucedería en los casos en que personas que mantienen cierta vinculación acuerden contraprestaciones por valores manifiestamente inferiores a los que son normales en el mercado; en otros casos, en atención a la necesidad de adecuar la norma a las posibilidades reales que tiene la Administración tributaria para controlar ciertos componentes de la base imponible<sup>37</sup>. Más exactamente: estamos ante lo que es la **determinación directa**, en la que, por más que se haga un uso eventual de las presunciones *iuris et de iure* al regular la base imponible, la regulación normativa de la misma plasma la capacidad económica del individuo que ha realizado el hecho imponible, y lo hace en los términos en que Moschetti destacaba que *«no contribuye a los gastos públicos 'un hombre medio' sino cada contribuyente con sus características específicas; no existe una capacidad contributiva general y abstracta referida a 'sujetos tipo', sino una capacidad contributiva del particular medida sobre la específica capacidad económica de cada uno»*<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> A esa última finalidad responde el art. 19.2.f) LIRPF al establecer como gasto deducible 2.000 euros anuales *«en concepto de otros gastos distintos de los anteriores»*, o la regla de valoración del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones (art. 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

<sup>38</sup> F. Moschetti: *El principio de capacidad económica*, IEF, Madrid, 1980, p. 78.

En la realidad de los ordenamientos tributarios no nos encontramos regulaciones que respondan absolutamente a lo que teóricamente sería la determinación directa, entre otros motivos porque la aplicación de esa hipotética normativa sería imposible en lo que es una gestión tributaria en masa, lo que lleva a Tipke a afirmar al tratar sobre la moral tributaria que «*en la medida en que sea practicable en un procedimiento de masas debe tenerse en cuenta la capacidad económica individual, no la capacidad económica media de los grupos sociales*»<sup>39</sup>; y es el principio de la practicabilidad de las normas jurídicas el que generalmente explica que, en ocasiones, la Ley recurra con una mayor intensidad a las presunciones *iuris et de iure* al regular la base imponible<sup>40</sup>.

La utilización no ya eventual sino *in extenso* de las presunciones en la regulación de la base imponible de un tributo, una utilización tan extensiva que imprime carácter al régimen jurídico de la base imponible es la que late en la denominada **determinación objetiva**. Podemos afirmar, por tanto, que **es el distinto grado con que el legislador emplee las presunciones** el que dará lugar a dos tipos de regímenes de regulación de la base: la determinación directa y la determinación objetiva, y que lleva a la clasificación en **bases directas** y **bases objetivas**.

En la generalidad de los tributos de nuestro sistema, la regulación material de la base es única, respondiendo a lo que es la **determinación directa** (estimación directa según la terminología de la LGT); y, en supuestos ciertamente excepcionales, se integra en la normativa del tributo una segunda regulación material de la base imponible que se caracteriza por incorporar con generosa amplitud las presunciones

---

<sup>39</sup> K. Tipke: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, cit., p. 35. Así se ha pronunciado nuestro TC, recordando Rodríguez Bereijo que «*la capacidad económica es, en materia tributaria, medida de la igualdad así como el fundamento de la unidad y racionalidad del sistema tributario; unidad que es imprescindible para que exista igualdad tributaria y que obliga a los poderes públicos –como ha dicho el TC en la STC 27/1981, F.J. 4.º– ‘a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra’ o ‘a exigir esa contribución [al sostenimiento de los gastos públicos] en condiciones de igualdad a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación’ (por todas, STC 10/2005, F.J. 6.º in fine)*» (*La Constitución ...*, cit., p. 178. Subrayado en el original).

<sup>40</sup> La Administración tributaria dispone de unos recursos limitados, surgiendo el conflicto jurídico que Josef Isensee señaló por la divergencia entre las potestades –los deberes legales de ejecución asignados a la Administración (*Gesetzesauftrag*)- y la efectiva capacidad de la Administración para ejecutarlos (*Verwaltungshapazität*) (J. Isensee: *Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Duncker & Humblt, Berlín, 1976, p. 156). Son las limitaciones que pesan sobre las administraciones tributarias las que llevan, en mi opinión, a que «*el informe preceptivo de los proyectos normativos en materia tributaria iniciados por la consejería competente en la materia*» que establece como función de la Agencia Tributaria Canaria el art. 7.2, g) de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria, deba entenderse que ha de versar, principalmente, sobre la factibilidad de la propuesta normativa, sobre la capacidad de la Agencia para llevarla a efecto.

*iuris et de iure*, estando en este caso ante la determinación objetiva (estimación objetiva según la LGT).

Tanto la determinación directa como la determinación objetiva son regímenes jurídicos de regulación de la base del tributo, ubicadas en el ámbito del Derecho tributario material constituyendo, más precisamente, dos distintas regulaciones materiales de la base imponible de un mismo tributo, pudiendo afirmarse que en aquellos tributos en los que se regula la determinación directa y la determinación objetiva se contiene una regulación dual del mismo tributo. Es una idea que queda clara acudiendo al IRPF: el Art. 16 LIRPF dispone: «*Métodos de determinación de la base imponible. 1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa. 2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos: a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada. b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan*»; es decir, para la base imponible integrada por rendimientos de actividades económicas se establecen dos regulaciones: la determinación directa y la determinación objetiva. La regulación de la determinación directa de tales rendimientos se encuentra en los artículos 27 a 30 LIRPF, mientras que la de la determinación objetiva lo está en el artículo 27 y 31 LIRPF. Son normas distintas las que regulan la base imponible en determinación directa que en determinación objetiva<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Según Palao Taboada «*el régimen de estimación directa y el de estimación objetiva son en realidad dos impuestos distintos*» (“Prólogo” al libro de A. J. Sánchez Pino y L. A. Malvárez Pascual: *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, Elcano, 2000, p. 18).

Precisando lo que exponemos en el texto sobre la regulación en la LIRPF de la base imponible respecto de los rendimientos de actividades empresariales podemos decir que el art. 15.1 LIRPF dispone que «*la base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley*». Del conjunto normativo regulador de la base del IRPF se concluye que el impuesto grava la renta neta, entendiendo por tal respecto de los rendimientos de los diversos factores el “rendimiento neto”, identificado con la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios ineludiblemente para su obtención. Por lo que hace a los rendimientos de las actividades económicas, la LIRPF **prevé dos regulaciones del rendimiento neto de las mismas**: la determinación directa y la determinación objetiva –y, además, en la primera, distingue una modalidad normal y otra simplificada–; las normas reguladoras de tal rendimiento neto son normas de Derecho tributario material, que regulan sustantivamente un elemento estructural del IRPF: su base imponible; normas diferentes en uno y otro régimen y que son aplicables a los contribuyentes a los que en cada caso dispone la propia norma. En el caso de los rendimientos de las actividades en el IRPF una misma propiedad expresiva de la intensidad de la capacidad económica: el rendimiento neto, recibe tres regulaciones normativas, siendo aplicables cada una de las mismas a los contribuyentes que la LIRPF establece. Insistimos hasta la saciedad en que en la determinación objetiva no se trata como con frecuencia se afirma que «*se utilicen medios indirectos para determinar la base imponible ante la imposibilidad de llegar a esa cuantificación a través de los medios que directamente serían determinantes del criterio legal*» (A. López Díaz: cit., pp. 75-76) sino, en el caso que estamos siguiendo del IRPF, de tres distintas regulaciones normativas de una misma propiedad: el rendimiento neto [En efecto, en los supuestos que se regulan en la LIRPF como susceptibles de ser determinado el rendimiento neto por determinación objetiva, se podría determinar el mismo por determinación directa, lo

Esa regulación dual se concreta en que, respecto de un mismo hecho imponible realizado por un contribuyente, distinto será el *quantum debeatur* según se aplique una u otra determinación de la base imponible –pues distintas son las normas aplicables-. La excesiva importancia que se suele dar a lo cuantitativo en nuestra disciplina<sup>42</sup> lleva en más de una ocasión que parezca que se pasa por alto que estamos ante una disciplina jurídica y que corresponde analizar los problemas con el método científico jurídico; en otras palabras: la naturaleza de las normas reguladoras de la base imponible no puede contemplarse acudiendo simplemente al criterio de la mayor o menor exactitud del resultado al que se llegue, pues, en todos los casos, el resultado es –habrá de ser– el que el legislador haya establecido y, siendo distinta la norma aplicable en la determinación directa que en la determinación objetiva, distinta habrá de ser la conclusión cuantitativa a que se llegue<sup>43</sup>. Esto no significa que proceda

---

que sucede es que ello comportaría un coste de gestión excesivamente elevado para la Administración tributaria, y también serían excesivos los costes fiscales indirectos para el contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Ese es el fundamento que ha llevado al legislador a introducir la determinación objetiva; y, caso de que en una hipotética reforma, se suprimiera la determinación objetiva, el rendimiento neto sería y podría ser determinado en todos los casos por determinación directa, asumiendo, claro está, los costes excesivos a los que nos hemos referido].

En la determinación directa normal, el rendimiento neto se define por la diferencia entre la totalidad de los ingresos íntegros y la totalidad de los gastos deducibles por ser ineludibles para obtener los ingresos. Ingresos y gastos se valoran por sus cuantías reales. En la determinación directa simplificada, el rendimiento neto se define por la diferencia entre la totalidad de los ingresos íntegros y los gastos deducibles; sin embargo, en este caso la norma establece como criterio único de valoración de los ingresos los realmente obtenidos; mientras que para los gastos deducibles establece dos criterios de valoración: una serie de ellos, relacionados por el propio legislador, se medirán por su importe real, mientras que respecto de otros, el art. 30.2.5.<sup>a</sup> LIRPF establece como regla de medición que *«reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales»*.

En la determinación objetiva, el rendimiento neto se mide conforme las reglas establecidas en el art. 31.2 LIRPF, utilizando *«los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad»*.

Que en el caso de la base imponible de los rendimientos de actividades económicas estamos ante tres regulaciones materiales de la base imponible, lo prueba que a los contribuyentes cuya base imponible está regulada por determinación directa, les será de aplicación el art. 30 LIRPF, siéndolo la modalidad simplificada de tal determinación directa a los señalados en el párrafo 2.º del art. 30.1, mientras que a los contribuyentes cuya base imponible está regulada por determinación objetiva les será de aplicación el art. 31 de la citada Ley. Para los contribuyentes sujetos a las dos modalidades de determinación directa y a la determinación objetiva la propiedad del hecho imponible que el legislador ha considerado como expresiva de la capacidad económica individual es la misma: el rendimiento neto de las actividades económicas, si bien ese rendimiento es regulado en términos diversos en la determinación directa normal, en la determinación directa simplificada y en la determinación objetiva. Es absolutamente irrelevante que el resultado cuantitativo que para un mismo contribuyente se llegaría aplicando las normas de la determinación directa o las de la determinación objetiva sea diferente –que, evidentemente, lo será– pues lo único relevante es que los contribuyentes que cumplen con los requisitos que la propia Ley establece podrán optar porque se les apliquen las normas materiales de la determinación directa, en cualquiera de sus modalidades, o las de la determinación objetiva en orden a determinar una misma propiedad: el rendimiento neto.

<sup>42</sup> Algún autor ha definido el Derecho tributario como un Derecho cuantitativo, cuya elaboración está soportada sobre las consecuencias económicas que su aplicación origina, como hace N. Amorós Rica: «Fijación o determinación de la base de los impuestos (La estimación indirecta)», *RDFHP*, nº 188/1987, p. 294.

<sup>43</sup> Acertadamente ha escrito Ferreiro Lapatzá frente a las críticas que se hacen a la estimación objetiva y que se reducen normalmente a señalar que en ella no se mide de modo cierto e indiscutible «la verdadera capacidad económica» que *«no se puede creer en un mito; en el mito economicista con el que se ha tratado en muchas ocasiones de convencernos*

hablar de «bases alternativas», o al menos no en el sentido en que utilizó esta expresión Sainz de Bujanda, y es preciso que dediquemos a esa alternatividad algunas líneas, para disipar los equívocos a que lleva trasladar explicaciones para la regulación de las bases que fueron válidas cuando las escribió el citado profesor de la Complutense, pero que abocan a conclusiones desacertadas cuando se trasladan *ad pe-dem litterae* al vigente ordenamiento.

Sainz de Bujanda escribió respecto de la LGT de 1963 *La gran paradoja de la Ley General Tributaria*, señalando como segunda paradoja la «postergación de las normas sustantivas de determinación de bases en una Ley que pretende regular la ordenación material de los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria» y, tras recordar la distinción entre las normas tributarias materiales y las procedimentales, advertía que «la acción administrativa ha de limitarse a recaudar las cuotas tributarias, una vez liquidadas conforme a las normas del Derecho tributario material. Si esto no es así, es decir, si la Administración recauda lo que liquida con arreglo a criterios que ella misma, a través de sus órganos, establece, el tributo no dará satisfacción al principio constitucional de legalidad, aunque exista una ley ordinaria que autorice semejante tipo de liquidación. En esta última hipótesis, será precisamente dicha ley la que conculque el principio fundamental de legalidad». Concluía denunciando la incorporación en la LGT de «preceptos de minúscula e inofensiva apariencia, que anulan casi íntegramente la conformación jurídica llevada a efecto por los abundantes, amplios y precisos preceptos, provocando así efectos que son precisamente los que con las normas mayoritarias trataban de eliminarse. El efecto que esos preceptos minoritarios provocan no es otro que el de desalojar de su puesto rector a las normas del Derecho tributario material, para situar en él a las reguladoras de procedimientos administrativos de liquidación, convirtiendo a ésta, paradójicamente, en eje de la conformación sustantiva de la deuda tributaria»<sup>44</sup>.

La situación aludida por Sainz de Bujanda venía dada por la generalización que se dio por aquel entonces de las denominadas evaluaciones globales, en las que, al

---

*de un imposible: la medición directa y exacta de la capacidad de cada uno y de la aplicación a cada uno de un impuesto que grava exactamente su capacidad. (...) Frente a tanto dogmatismo científico sobre cómo debe considerarse la base y la capacidad en los distintos impuestos desde la perspectiva económica o contable, la Ciencia del Derecho –que también ha padecido y padece los errores de un dogmatismo sin argumentos– sólo debe afirmar que la medición exacta e indiscutible de la capacidad es imposible; y que el legislador, cuando elige bases y métodos de estimación, lo más que puede hacer es tratar de aproximarse, en la medida de lo posible y sobre la base de la argumentación más plausible, a dicha capacidad; y que tal aproximación puede tener diversos grados» (Instituciones de Derecho financiero, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 220 y 221).*

<sup>44</sup> F. Sainz de Bujanda: «La gran paradoja ...» cit., pp. 293 y 294. Subrayados en el original.

igual que sucedía en la actuación de los Jurados Tributarios, las Juntas de Evaluación medían «algo distinto a la base definida por las normas», lo que le llevó a hablar de «bases alternativas» y de «hechos alternativos» porque en la evaluación directa se medía la base, mientras que con la evaluación presuntiva o estimativa se medía «*una entidad diferente, generalmente no definida como base imponible por la Ley al tiempo de definir el presupuesto de hecho y cuyo concepto únicamente puede inducirse de las normas reguladoras de la estimación*»<sup>45</sup>.

El ordenamiento jurídico tributario actual poco o nada tiene que ver con lo que explicaba Sainz de Bujanda, pues las bases imponibles de cada uno de los tributos están sustantivamente reguladas en las normas materiales de los respectivos tributos y lo hacen, con carácter general, conforme lo que es la determinación directa, habiéndose desterrado –siendo ocioso detenernos ahora en explicar las razones de constitucionalidad en que tal medida se fundamentó– las modalidades de las estimaciones objetivas concretadas en los convenios y las evaluaciones globales así como las estimaciones por Jurados.

En nuestro actual ordenamiento jurídico, la regulación sustantiva de la base imponible puede responder al modelo de la determinación directa o al de la determinación objetiva, y, en ambos casos, y nunca insistiremos lo suficiente en ello, se está ante normas de Derecho sustantivo, ante regímenes jurídicos de la base imponible, que pueden coexistir en la normativa de un mismo tributo, siendo aplicables, en tal caso, las normas de la determinación directa o las de la determinación objetiva en los términos y condiciones en que la propia normativa del tributo tenga establecida.

Atendiendo, como hemos anticipado, a las necesidades que se plantean a una Administración tributaria que, con medios siempre limitados, ha de enfrentarse a una aplicación masiva y general de los tributos que desemboca en lo que sólo cabe calificar como de gestión en masa, el legislador se ocupa de solventar la practicabilidad de las normas tributarias y, para determinados grupos de contribuyentes, regula la base imponible atendiendo a lo que Tipke se refiere como capacidades contributivas medias, atendiendo no a la individualidad de las propiedades del hecho imponible tomadas como tal base imponible, sino a lo que resulta según la ley de los grandes

---

<sup>45</sup> F. Sainz de Bujanda: «Los métodos ...», cit., pp. 206 a 209.

números, surgiendo así la determinación objetiva. Lo que la LGT denomina «estimación objetiva» es, en rigor, una regulación material de la base imponible de un mismo tributo que convive con la «estimación directa» –si bien cabe, teóricamente al menos, que fuera la objetiva la única regulación de la base–, pudiendo hablar en los casos en que la norma del tributo en particular regula tanto la determinación directa como la objetiva de una regulación material **dual** de su base imponible. Cabe afirmar, ahora sí, que en un tributo caben «bases alternativas», pero las mismas tienen su origen en el propio legislador quien, atendiendo a razones diversas, ha decidido que para una misma propiedad del hecho imponible se puedan aplicar normas de medida diferentes y, como tales normas alternativas, caen siempre en el ámbito de la reserva de Ley<sup>46</sup>.

Lo que nuestra LGT denomina estimación directa y estimación objetiva son, en rigor, regímenes reguladores de la base imponible, integrando una y otra un distinto conjunto de normas jurídico-materiales que regulan la propiedad del hecho imponible cuya medida expresa la intensidad de la capacidad económica puesta de manifiesto al realizar el hecho imponible y que ha de tomarse como eje modulador de la cuantía con la que el contribuyente ha de participar en el sostenimiento de los gastos públicos<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> No es, como denunciaba Sainz de Bujanda, que la Administración tributaria esté fijando el *quantum debeatur* según “su” criterio –como sucedía con las decisiones “en conciencia” de los Jurados Tributarios –, y tampoco que normas procedimentales sustituyan la regulación material de la base imponible; sino de dos distintos conjuntos normativos que regulan de distinto modo ese elemento estructural del tributo que es la base. La sustitución de la normativa material de la base por normas procedimentales se daría –en palabras de López Díaz– cuando «bajo la apariencia de normas facilitadoras de la aplicación masiva y general de los tributos, suponen una nueva definición de la base imponible. En efecto, en la medida en que los criterios objetivos o simplificadores prevalecen sobre la definición general de la base imponible y de sus parámetros, establecida con carácter general y abstracto, estamos, de hecho, ante una nueva formulación de la base imponible» («Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes», REDF nº 137/2008, p. 72) Actualmente sólo cabe hablar de “bases alternativas” en los términos en que López Díaz escribe que «la estimación objetiva constituye un auténtico régimen alternativo a la definición normativa de la base imponible fundada en los criterios directamente vinculados a la riqueza sometida a gravamen (...) claramente hay que hablar de un régimen alternativo o sustitutorio para aquellos sujetos que cumplen sus requisitos y hayan renunciado a su aplicación [de la estimación directa]» (cit., p. 79) Como el propio autor indica, en la determinación objetiva «en la definición normativa de la base se prescinde de los elementos directamente determinantes de la riqueza que se pretende gravar y se define legalmente la base atendiendo a otros elementos indiciarios, ya sea porque el impuesto resulta intrínsecamente objetivo y no quepa otra base imponible diferente, o bien, porque como alternativa se utiliza una base conformada con criterios objetivos» (cit., p. 69).

Respecto de la reserva de ley sobre la estimación objetiva, mantienen actualidad las palabras de Palao sobre el Decreto Ley 12/1973, que introdujo la posibilidad de estimaciones objetivas singulares, aludiendo simplemente a los tributos en los que cabía su aplicación, ante lo que razonaba Palao que «no se indica en dicho precepto cuáles serían los requisitos o presupuestos de la aplicación de la nueva técnica, sino únicamente los tributos en los que tal aplicación se producirá. Por consiguiente, nos encontramos ante un precepto en blanco, desprovisto de contenido material; es decir, ante una deslegalización ... si esto es así, hay que afirmar con toda claridad que la deslegalización que contiene el precepto anotado es inconstitucional, pues dicha técnica no puede utilizarse en las materias reservadas a la Ley” («La estimación objetiva singular», REDF nº 2/1974, p. 385).

<sup>47</sup> En ese sentido, puede verse: C. Palao Taboada: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», HPE, nº 79/1982, p. 13; y nuestro libro *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985, p. 34. Más recientemente,

En suma, las determinaciones directa y objetiva no se diferencian por llegar a una cuantificación de la base imponible lo más ajustada a su definición legal, como con excesiva frecuencia se afirma, sino que son definiciones legales distintas de la base imponible de un mismo tributo y, por tanto, han de –deberían de– llegar a una magnitud diferente. Magnitudes diferentes que, en ambos casos, expresan la capacidad económica que el legislador ha decidido someter a gravamen. Cuestión distinta es que, siendo magnitudes diferentes, diferente es la medida de la capacidad económica que se sujeta a gravamen a pesar de estar ante la realización de un mismo hecho imponible, lo que no significa, necesariamente al menos, una lesión a los principios constitucionales del artículo 31.1 CE, pues la propia complejidad del tributo y los efectos extrafiscales que el mismo genera conllevan que en su estructuración técnica por el legislador deban tomarse en consideración todo un elenco de principios<sup>48</sup>.

Precisando los términos, lo que en palabras de la LGT es estimación directa y estimación objetiva, debiera denominarse en rigor como determinación directa y determinación objetiva –como nosotros hemos venido haciendo– pues en uno y otro caso nada se está estimando y se trata de distintas regulaciones del criterio de determinabilidad de la prestación tributaria principal. La diferencia entre la determinación directa y la objetiva –en el sentido en que nosotros estamos entendiendo a una y otra como regímenes jurídicos de regulación de la base imponible– está en una cuestión de grado<sup>49</sup>: en una y otra el legislador recurre a las presunciones al regular la base del tributo, presunciones que, normalmente, tendrán el carácter de *iuris et de iure*; pasamos a hablar de determinación objetiva en los supuestos en que el legislador regula junto a la determinación directa otro régimen jurídico de la base imponible en el que las presunciones pasan a tener un peso tal que son las que dan naturaleza al régimen, de ahí que en ocasiones se hable de bases presuntas. Precisamente por ser la determinación objetiva un régimen regulador de la base imponible queda sujeto a la reserva de Ley, por lo que no puede relegarse sin más a normas reglamentarias el establecimiento de tales presunciones. Caso de que los «índices,

---

Palao insiste en que tanto la estimación directa como la estimación objetiva se sitúan en el ámbito del Derecho tributario material: «son conjuntos de normas que establecen la base imponible del impuesto» («Prólogo», cit., p. 17).

<sup>48</sup> Mantiene plena vigencia en términos generales los que explicó F. Neumark: *Principios de la imposición*, IEF, Madrid.

<sup>49</sup> Palao Taboada ya señalaba que si se concibe en sentido amplio el método de determinación de la base imponible, no existe en la realidad el tipo puro de estimación directa («Métodos ...», cit., p. 15).

*módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo» a que se refiere el art. 52 LGT se introdujeran a través de normas sin rango de Ley se estaría volviendo a una situación similar a la de las extintas evaluaciones globales, en las que, como ya hemos señalado, por la vía de una simple actuación o procedimiento administrativo de aplicación de los tributos se estaría, faltando al principio de reserva de Ley, fijando una base imponible –ahora sí– alternativa<sup>50</sup>.*

## **B) LA ESTIMACIÓN INDIRECTA**

Dispone el art. 53 LGT:

*«1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.*

*2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:*

---

<sup>50</sup> Lo que decimos en el texto, no implica que la regulación de tales índices, módulos o datos, quede reservada íntegramente a normas con rango de ley, pues el carácter que, como es bien sabido, tiene la reserva de Ley en el ámbito tributario, limita a ésta los elementos básicos de tales índices, módulos o datos, con lo que cabe un posterior desarrollo reglamentario en el que se concrete la aplicación de aquellas normas con rango de Ley. Es en este sentido en el que A. M<sup>a</sup>. Juan Lozano se refiere a la integración de normas primarias y normas secundarias (*La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 74 y ss.).

- a) *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*
  - b) *Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*
  - c) *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.*
3. *Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley».*

Bajo la "aplicación de los tributos" la LGT agrupa las actividades administrativas y las actuaciones de los obligados tributarios dirigidas a aplicar las normas tributarias materiales<sup>51</sup>. Indicaba Ingrosso que los diversos momentos de la aplicación de los tributos se resumen y unifican en un procedimiento o juicio lógico, que se inicia con la investigación sobre el *an debeat* y concluye en el *quantum debeat* o suma cierta a pagar en concepto de tributo<sup>52</sup>. Respecto del *an debeat* se realiza un razonamiento silogístico para dirimir la subsunción del hecho en el Derecho, que concluye en si efectivamente se ha realizado el hecho imponible –si el hecho calificado responde al tipo en que consiste el hecho imponible– y, por tanto, ha nacido la obligación tributaria principal. Por lo que hace al *quantum debeat*, en el razonamiento silogístico las premisas son las normas reguladoras de la base imponible ("base imponible normativa") y el hecho que ha sucedido en la realidad ("base imponible fáctica"), concluyendo en la fijación de una magnitud que mide la propiedad del hecho imponible elegida por el legislador como base. El hecho verificado en la realidad se califica jurídicamente aplicando, en primer lugar, las normas reguladoras del hecho imponible y, en segundo lugar –caso de que la primera calificación haya concluido en la

---

<sup>51</sup> Cfr. art. 83.1 LGT

<sup>52</sup> G. Ingrosso: *Diritto finanziario*, Jovene, Nápoles, 2ª ed., 1956, p. 298.

subsunción del hecho en el tipo del hecho imponible— ese mismo hecho, y más concretamente su propiedad señalada como base imponible, es calificado jurídicamente aplicando las normas reguladoras de la base, es decir, las normas materiales de la determinación directa o de la determinación objetiva del respectivo tributo, según corresponda.

Este doble razonamiento silogístico que comprende la aplicación de los tributos puede ser realizado tanto por el contribuyente como por la Administración y, al haberse generalizado la autoliquidación, corresponde normalmente al contribuyente aplicar las normas reguladoras de la determinación directa y/o de la determinación objetiva para fijar su *quantum debeatur*<sup>53</sup>. Al aplicar esas normas, y en caso de controversia con la Administración, el contribuyente recurrirá a los medios de prueba que en cada caso considere idóneos para acreditar la realidad de la propiedad del hecho imponible que la norma ha tomado como base imponible así como la medida de la misma resultante de aplicar las correspondientes normas materiales; por su parte, la Administración tributaria habrá de realizar una actividad probatoria para fijar la medida de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Destacamos que la precisión por la LGT de que las normas de la determinación directa y de la determinación objetiva podrán utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria, mientras que la estimación indirecta sólo es aplicable por la Administración tributaria, ratifica nuestra posición acerca de la diversa naturaleza jurídica que media entre la determinación directa y la determinación objetiva, por una parte, y la estimación indirecta por otra.

<sup>54</sup> La prueba no es algo privativo del ámbito jurisdiccional, sino que, en palabras de E. García de Enterría y T. R. Fernández, «*el problema de la prueba es una cuestión central en todo procedimiento administrativo, cualquiera que sea su clase*» (*Curso de Derecho Administrativo, vol. II*, Civitas, Madrid, 4ª ed., 1993, p. 484) Así lo ha señalado en nuestro ámbito Durán-Sindreu Buxadé, destacando que es esencial para que el órgano decisor forme su convencimiento acerca de los hechos que permiten aplicar las determinaciones de la Ley (*Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación*, PPU, Barcelona, 1989, p. 74) La Administración tributaria y el contribuyente al determinar la prestación en que consiste la obligación tributaria principal acometen la tarea de reconstruir los hechos tal cual sucedieron en la realidad a fin de aplicar el Derecho, reconstrucción que sólo cabe acudiendo a la prueba. En igual sentido, F. González Navarro.: «La prueba en el procedimiento administrativo», en AA. VV. *Procedimientos administrativos especiales, vol. II*, ENAP, Madrid, 1969, p. 33; A. Mª. Pita Grandal: «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *REDF* nº 54/1987, p. 267 y *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 29 y ss., especialmente cuando afirma que la eficacia de la prueba también se manifiesta fuera del proceso, porque «*constituye un instrumento necesario para todo el actuar jurídico porque las afirmaciones que se verifican a través de las pruebas también pueden formularse ante personas o entidades no jurídicas*» (p. 36). Pita recoge en este punto la posición de Carnelutti, para quien el instituto de la prueba no pertenece exclusivamente al Derecho procesal, sino que «*a la prueba se recurre también cuando el derecho se realiza espontáneamente, sin proceso, porque no puede, de todas maneras, realizarse sin el juicio y sin la verificación de éste, para lo que es necesaria la prueba*» (*Derecho y proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, p. 152). Véase A. J. Sánchez Pino y L. A. Malvárez Pascual: *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, Elcano, 2000, pp. 67 y ss. No podemos finalizar esta nota sin referirnos al profesor Palao, quien inicialmente distinguió nítidamente en su «Estudio preliminar. Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español» a su traducción de la obra de Berliri *Principios de Derecho Tributario, vol. III*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, entre prueba y comprobación tributaria, negando a ésta la calificación de probatoria, al considerar que en la actividad de la Administración tributaria se trataba simplemente de una actividad comprobadora, en cuanto verificaba la veracidad de los hechos que posibilitaban la actuación administrativa; y que ha relativizado aquella

A la vista de lo que constituye el ser de la aplicación de los tributos, habrá que entender que las referencias del art. 51 LGT a «*las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria*» no pueden interpretarse en clave de normativa material de la base imponible y poco o nada tienen que ver con las técnicas legislativas utilizadas en la configuración de los tributos, sino que son términos que se insertan plenamente en la aplicación de los tributos pues tales referencias lo son a medios que sirven para reconstruir los hechos que en su momento sucedieron en la realidad y sobre los que se pretende aplicar la norma reguladora del tributo; aplicación que comporta un juicio silogístico para el que es condición sine qua non reconstruir los hechos que constituyen la premisa de tal juicio.

Del mismo modo, han de reconstruirse históricamente, “quedar fijados”, «*las magnitudes, índices, módulos o datos*» que según el art. 52 LGT sean previstos en la normativa propia de cada tributo al regular la determinación objetiva.

Las referencias de los arts. 51 y 52 LGT han de interpretarse en el seno del Derecho tributario formal; sin perjuicio de la evidente correlación con lo que son los regímenes de determinación de la base imponible ya sea directa u objetiva.

En el régimen de determinación directa, la propiedad del hecho imponible seleccionada como base imponible pretende alcanzar la medida de la capacidad económica del contribuyente de manera exacta –siguiendo la terminología extendida en la doctrina y con la limitación que ya hemos señalado con que debe entenderse esta afirmación–, para lo que las normas reguladoras de la base imponible tienen como finalidad individualizar esa capacidad; esto es, medir la capacidad económica del

---

postura al escribir que «*me interesaba también entonces combatir lo que llamaba la ‘concepción probatoria’ del procedimiento de gestión, que reducía a una actividad de prueba el contenido de este procedimiento, ocultando la complejidad de su estructura y los aspectos procedimentales. Reconocía, sin embargo, que tanto en el procedimiento de gestión como en el judicial el órgano administrativo y el Juez lo que hacen es fijar el presupuesto de hecho al que han de aplicar la norma jurídica*» («*La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*», en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. II*, IEF, Madrid, 1991, pp. 1449-1450) En la misma línea, nosotros hacemos lo propio respecto de pareceres que expresamos previamente en “La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA”, *REDF* nº 47/48 (1985), p. 432. R. Falcón y Tella llamó la atención del poco valor que tiene la controversia doctrinal a que nos referimos, ofreciendo una mayor relevancia teórica que práctica («*La prueba en el Derecho tributario. Distinción entre cuestiones normativas y cuestiones de prueba*», *CT* nº 61/1992, p. 4).

contribuyente sin relación alguna con la que como media puedan presentar los contribuyentes. La reconstrucción histórica de los elementos que expresan esa capacidad económica sólo podrá alcanzarse a través de medios que nos permitan una exacta recreación de lo que sucedió al realizar el sujeto el hecho imponible, lo que se alcanzará a través de la utilización de los «medios ordinarios de prueba», a los cuales se refiere el art. 51 LGT, por lo que ha de considerarse como una inadecuada ubicación sistemática de los mismos, que debieran quedar remitidos a la Sección de la LGT reguladora de la prueba (arts. 105 a 108).

En cuanto al art. 52 LGT, sí que tiene explicación la referencia en el mismo a «*las magnitudes, índices, módulos o datos*» porque, como hemos señalado, en la determinación objetiva la base queda regulada presuntivamente, y son, precisamente, esas magnitudes, índices, módulos o datos los que constituyen la premisa de las presunciones *iuris et de iure* sobre las que se regula la respectiva base imponible<sup>55</sup>; ello no obsta a que en cada caso concreto deba acreditarse fehacientemente la existencia y la medida de la magnitud, índice, módulo o dato de que se trate.

A diferencia de las determinaciones directas y objetivas, las normas de la estimación indirecta no son normas materiales que regulen la base imponible, sino normas procedimentales a cuyo través se aplican las normas de aquéllas determinaciones a fin de fijar los elementos de la base imponible utilizando la Administración medios extraordinarios de prueba. Con precisión suma lo ha indicado el profesor Palao: «*la estimación indirecta es un modo de fijar los presupuestos de la aplicación del tributo; puede decirse, para entendernos, que se sitúa en el plano de la prueba, es decir, en el plano procesal*» y continúa afirmando la compatibilidad de la estimación indirecta, precisamente por ello, con la determinación directa y la determinación objetiva. En ese sentido, recoge Palao la definición de Tipke: «*estimar significa obtener conclusiones de indicios, de tal manera que los fundamentos de la imposición que no*

---

<sup>55</sup> En la determinación objetiva, las presunciones son normas imperativas que, sin estar necesariamente vinculadas a un procedimiento lógico-deductivo, tienen como finalidad asegurar una determinada regulación sustantiva, por lo que, en palabras de Trimeloni, el legislador no desarrolla una valoración «*en términos de prueba o no, sino de preferencia o no de un efecto*» («Las presunciones», en *Tratado de Derecho Tributario, T. 2º*, dir. A. Amatucci, Temis, Bogotá, 2001, p. 422) Precisa Sacco que en las presunciones *iuris tantum* o simples, sólo se exige utilizar un proceso lógico-deductivo riguroso y coherente respecto de las premisas de las que parte pues se desenvuelven no en el plano sustantivo, sino sobre la representación y la reconstrucción de los hechos («Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova», *Rivista Diritto Civile*, 1957, pp. 399 y ss.; cit. por Trimeloni). La norma de la determinación objetiva no puede calificarse como de derecho probatorio, porque, aunque sea sobre una máxima de experiencia, sobre lo que sucede según la ley de los grandes números, la equivalencia para la producción de los efectos es de un hecho diferente porque la norma no permite la prueba contraria; a diferencia de las presunciones simples, que sí tienen naturaleza probatoria, a cuyo través se llega al conocimiento indirecto de otro hecho (anteriormente ignorado).

*puedan ser determinados o calculados con seguridad a causa de la insuficiencia de los medios de prueba, se fijan sobre la base de deducciones verosímiles mediante un sopesar o calcular las posibilidades, de manera que exista la posibilidad máxima de exactitud ...»<sup>56</sup>.*

En lo que cabría calificar como aplicación ordinaria de los tributos, los elementos constitutivos de la base imponible son fijados –sea por el contribuyente o por la Administración tributaria– con pleno conocimiento y, en su caso, comprobación del hecho imponible, en cuanto a sus características y elementos y, además, en cuanto a su propiedad indicativa de la medida de la capacidad económica<sup>57</sup>. En esa aplicación ordinaria se dispone con certeza de todos los antecedentes relativos al hecho imponible, no sólo en cuanto a que efectivamente se ha realizado, sino de sus dimensiones cuantitativas; mientras que en la estimación indirecta la Administración tributaria no puede alcanzar aquella certeza como consecuencia de actuaciones u omisiones del contribuyente que hacen imposible un juicio analítico de las circunstancias determinantes del *quantum debeatur*, ante lo que habrá que recurrir a un juicio de carácter sintético basado, fundamentalmente, en indicios<sup>58</sup>.

Las normas procedimentales de la estimación indirecta se incorporan en el ordenamiento jurídico para lograr que, en todos los casos, se haga efectivo el deber constitucional de contribuir, constituyendo la *ultima ratio fisci*<sup>59</sup> para lograr tal efectividad.

---

<sup>56</sup> C. Palao Taboada: «Prólogo» a su traducción de la *Abgabenordnung* de 1977, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980, p. 18 y § 162, nº marginal 2, p. 137. Puede verse K. Tipke: *Die Steuerrechtsordnung, III*, O. Schmidt, Colonia, 1993, pp. 1173 y ss. y K. Tipke y M. Lang: *Steuernrecht*, en [https://beckassets.blob.core.windows.net/product/toc/23720740/23720740\\_tl23\\_inhalt.pdf](https://beckassets.blob.core.windows.net/product/toc/23720740/23720740_tl23_inhalt.pdf), p. 386

<sup>57</sup> En palabras de Giuliani Founrouge, «se conoce con certeza el hecho y valores imponibles» (*Derecho Financiero V. I*, Depalma, Buenos Aires, 3ª ed., 1977, p. 467).

<sup>58</sup> En ese sentido, Jarach precisa que «estimación no quiere decir tasación, sino juicio de carácter sintético, no analítico, de las distintas circunstancias; no directo, sino indirecto y presuntivo» (*Curso ...*, cit., p. 311). Tomando palabras de Sainz de Bujanda, en el procedimiento analítico de aplicación de los tributos se persigue «certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho que la ley haya asumido como base de imposición (...) 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 la base y que permitan, consiguientemente, efectuar una auténtica evaluación de aquella» («Los métodos ...» cit., pp. 211 y ss.), mientras que en la estimación indirecta se prescinde de fijar con exactitud y certeza la magnitud abstracta asumida como base imponible.

<sup>59</sup> A. Hensel: *Diritto Tributario*, cit., p. 327.

Una vez quede acreditada plenamente la realización del hecho imponible, los principios constitucionales sobre la justicia en el ámbito de las finanzas públicas impiden que sea de libre disposición por la Administración decidir en qué casos exige que se satisfaga la obligación tributaria principal que ha nacido, del mismo modo que impiden que conductas antijurídicas del contribuyente plasmadas en comportamientos obstruccionistas que oponga a la actuación administrativa para hacer imposible la fijación del *quantum debeat* sirvan de refugio al infractor para incumplir el mandato de contribuir establecido en el art. 31.1. CE. En el ámbito tributario, a diferencia de lo que sucede en el Derecho penal, si el primer razonamiento silogístico a los que nos hemos referido concluye en la subsunción el hecho en el Derecho (en otras palabras, en que se ha realizado el hecho imponible que abstractamente se ha regulado por la norma), no cabe que el segundo razonamiento silogístico, tendente a fijar el *quantum debeat*, concluya en un *non liquet* como consecuencia de que una actuación del contribuyente haga imposible para la Administración fijar los elementos de la base imponible, sino que el ordenamiento jurídico prevé para tal caso la continuidad del procedimiento de aplicación de los tributos pero autorizando a la Administración al empleo de medios excepcionales<sup>60</sup> de prueba para fijar aquellos elementos – a modo, como hemos dicho, de *ultima ratio*– para lograr la efectividad del deber constitucional de contribuir. A sabiendas, en palabras de Combarros<sup>61</sup>, de que los

---

<sup>60</sup> Hablamos de medios excepcionales en el sentido en que Palao considera que la estimación indirecta «*pertenece, como una modalidad especial de fijación de hechos, al Derecho tributario formal, donde hay que estudiarla dentro de la teoría de la prueba, de la que constituye una prolongación más allá de sus límites normales*» (“Régimen de determinación de la base imponible», en AA. VV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, p. 309).

La estimación indirecta se refiere a cuestiones cuantitativas relativas a la base imponible, de modo que la realización del hecho imponible ha de quedar acreditada fehacientemente por los medios ordinarios, como ha resaltado Alemania el BFH en su decisión BFH/NV 2015, 662, marginal núm. 11 (A. Beerman & D. Gosch: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, act. agosto 2020, AO § 162 marg. n.º 22).

La imposibilidad de un *non liquet* en el ámbito tributario no ha de entenderse en términos absolutos; lo que se pretende señalar con ello es que, una vez que la Administración inicia un procedimiento tributario, caso de que en el mismo quede acreditada la realización del hecho imponible, procederá la liquidación de la obligación tributaria. La realidad nos muestra que muchas obligaciones tributarias que efectivamente han nacido no son liquidadas porque la Administración, dada la limitación de sus medios, no puede alcanzar el objetivo ideal de detectar la totalidad de los hechos imponibles y su correlativa liquidación. El ordenamiento asigna a la Administración tributaria funciones que revisten los caracteres propios de las potestades administrativas, porque incorporan no sólo una posibilidad de actuación legítima, sino también la obligación de actuar en función de las circunstancias de la norma que las asigna. Se trata de una potestad/función pues su ejercicio se realiza en interés de terceros, en el interés público, de donde aparece el componente de “facultad-deber” de la potestad; sin embargo, la Administración dispone de recursos limitados, surgiendo el conflicto jurídico que J. Isensee señaló por la divergencia entre las potestades –los deberes legales de ejecución asignados a la Administración (*Gesetzesauftrag*)- y la efectiva capacidad de la Administración para ejecutarlos (*Verwaltungshapazität*) (*Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Setuerrechts*, Duncker & Humblt, Berlín, 1976, p. 156).

<sup>61</sup> V.E. Combarros Villanueva: «Algunas consideraciones acerca de la naturaleza jurídica de la estimación indirecta de bases imponibles», *REDF* n.º 151/2011, p. 785.

datos reales del sujeto no se pueden alcanzar, la ley pone a disposición de la Administración medios excepcionales, extraordinarios, para alcanzar a su través la máxima verosimilitud posible acerca de la cuantía de los elementos definidos como base imponible<sup>62</sup>.

Hensel localizaba en el principio de igualdad el fundamento de la estimación indirecta, del que derivaba la exigencia contenida en la Ordenanza Tributaria de que *«aquel que sea negligente en el cumplimiento de sus deberes de colaboración, o incluso reacio, no disfrute, como consecuencia de su comportamiento, de ninguna ventaja frente al ciudadano que cumple honradamente sus deberes tributarios (también desde el punto de vista procedimental). Tomando en cuenta este criterio se puede afirmar que el non liquet de una prueba que falta es una carga para el obligado tributario negligente en la medida en que pueda serle exigida la demostración de la prueba y la probabilidad hablase a favor de la tributación (en una determinada cuantía)»*<sup>63</sup>.

En nuestra opinión, no son aplicables a la realidad de nuestro vigente ordenamiento jurídico las palabras de Sainz de Bujanda a las que se sigue recurriendo con excesiva frecuencia en las que el Maestro decía que *«la estimación surge precisamente en el instante en que, sea cual fuere la causa, no se considera posible determinar la base. Entonces, el legislador autoriza que, en vez de la base definida por las normas, se determine o mida 'algo distinta a ella'. No se trata, pues, de una mera diferencia cuantitativa (...) sino de una diferencia cualitativa, es decir, de que se miden cosas distintas: en la evaluación directa la base; con la presuntiva o estimativa, una entidad diferente, generalmente no definida como base imponible por la ley al tiempo de definir el presupuesto de hecho del tributo y cuyo concepto únicamente*

---

<sup>62</sup> Acertadamente ha señalado M<sup>a</sup> A. Rancaño Martín: *«es cierto que la estimación no es un régimen de determinación de la base imponible, pero también lo es que las normas que regulan la estimación indirecta tienen como objetivo la determinación de la base imponible; lo que sucede es que dichas normas, entendemos constituyen un incidente del procedimiento de liquidación. (...) La estimación indirecta constituye la continuación del procedimiento de liquidación por medios extraordinarios –propios de un sistema en el que echa en falta la necesaria colaboración del administrado– y con la finalidad de determinar la base imponible»* (La estimación indirecta, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 40) En términos similares, y en palabras de Palao, *«la estimación indirecta es, en mi opinión, el procedimiento de aplicación de los impuestos tout court y no puede identificarse (...) con el método de determinación directa (...) La estimación en sentido estricto no es más que la continuación del mismo procedimiento por otros medios de fijación de datos o elementos de hecho»* («Métodos ...», cit., pp. 19 y 20).

<sup>63</sup> A. Hensel: *Diritto Tributario*, cit., p. 320.

puede inducirse de las normas reguladoras de la estimación»<sup>64</sup>. La estimación indirecta constituye el cauce procedimental para la aplicación por la Administración de las normas materiales de la determinación directa o de la determinación objetiva, según proceda, aprobadas por el legislador, induciendo de conformidad con tales normas la cuantía de los elementos de la base a partir de los indicios<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> F. Sainz de Bujanda: «Los métodos ...», cit., pp. 207 y ss. Insistimos en que esas reflexiones sólo tienen sentido a la luz de las por entonces vigentes evaluaciones globales y estimación por Jurados tributarios, pero poco tienen que ver con la actual regulación de la estimación indirecta. Del análisis de la estimación indirecta en las normas reguladoras de los distintos tributos se concluye que la misma se inserta en el Derecho tributario formal pues tales normas, con una u otra matización, se limitan a rezar que «la base imponible se determinará subsidiariamente por el método de estimación indirecta» o que «el método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». No encontraremos en ninguna Ley reguladora de los tributos en particular que bajo la estimación indirecta se esté agrupando un conjunto normativo regulador de la base imponible, pues tal conjunto, sencillamente, no existe. En ese sentido Sánchez Pino y Malvárez Pascual afirman que «la estimación indirecta no puede configurarse como un régimen [de determinación de la base imponible] en sí mismo, pues no contiene el conjunto de normas jurídico-materiales que permiten pasar de la base normativa a la base fáctica» (cit., p. 31) No compartimos la idea de V.E. Combarros Villanueva de que «la estimación indirecta de bases puede considerarse un verdadero régimen de fijación de la base imponible, porque no es cierto, a nuestro juicio, que no contenga normas materiales; tales normas existen, implícitas en unas ocasiones, expresas en otras, si bien debe reconocerse la parquedad y confusa redacción de las mismas» («Algunas consideraciones ...», cit., p. 777).

<sup>65</sup> Puede verse esta idea en C. Palao Taboada: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria ...», cit., p. 32. Más precisamente, dice Ramallo: «la estimación [indirecta, añadimos nosotros] no supone abandono de los criterios establecidos por las normas para conocer la base imponible fáctica de un contribuyente» (cit., p. 638). No existen compartimentos estancos, de modo que la estimación indirecta no excluye que para fijar los elementos de la base imponible pueda valerse la Administración de los datos ciertos que conozca o pueda llegar a conocer, de manera que respecto de ciertos elementos no sea necesaria la estimación indirecta porque, como señalara H. Schulte, en la misma han de tomarse en consideración todos los datos disponibles, y en la medida en que los indicios extraídos del examen del caso particular se sustituyan por valoraciones de carácter general se va diluyendo la característica esencial de la estimación indirecta de que la comprobación se lleve a cabo de la forma más verosímil posible (*Schätzung und Pauschalierung in der deutschen Einkommensteuer*, Ed. Verlagsbuch dlg. des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1968, p. 33) En Alemania, el objetivo de la estimación es encontrar un resultado que sea más probable que correcto, y que al mismo tiempo se alcance un resultado concluyente entendiéndose que sus resultados han de ser económicamente razonables y posibles, a cuyo fin al realizar la estimación se deben tener en cuenta todas las circunstancias que sean relevantes para la misma debiendo tomar en consideración los documentos disponibles siempre que no existan dudas acerca de su valor probatorio, lo que ha llevado a distinguir entre estimación completa o integral de todos los elementos de la base en el sentido de la Sección 157 (2) de la AO, y que en el caso del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades se refiere a los ingresos en el §2 I-II EStG y §8 I-II KStG. Incluso con la estimación completa primero deben determinarse los elementos individuales de la base imponible respectiva, para acercarse lo más posible al resultado real, el resultado final no debe estimarse inmediatamente y, por otra parte, se habla de estimación parcial suplementaria, que sólo incluye la estimación de partes de la base, a fin de que la Administración pueda completar documentos contables incompletos en aquellos casos en los que las transacciones no contabilizadas adecuadamente representen una parte definible en su conjunto, es decir, en el supuesto de inexactitudes aisladas. Es en el sentido expuesto en el que el § 162.1 AO dispone que «en la medida en que la autoridad tributaria no pueda determinar o calcular las bases imponibles. Deberá estimarlas. Deben tenerse en cuenta todas las circunstancias que sean importantes para la estimación», y, en particular, se realiza una estimación si el contribuyente no puede proporcionar una aclaración suficiente sobre su declaración; se negó a proporcionar más información o una declaración jurada; no proporciona libros ni registros; proporciona información incompleta; o no presenta las declaraciones tributarias. Ciertamente, en el art. 53.2 LGT quedan enumerados todos los indicios de que la Administración puede servirse al realizar la estimación y que han de combinarse adecuadamente con los datos extraídos de la realidad conocida por la propia Administración respecto del contribuyente y con los relativos a otros contribuyentes con los que, por una u otra causa, pueda establecerse una relación con el contribuyente de que se trata; en otras palabras: para lograr que la fijación y medición de los hechos que realice la Administración sea concorde con la máxima verosimilitud posible, ha de combinarse una estimación individual en sentido estricto con estimaciones de naturaleza comparativa.

Conforme lo expuesto, se puede dar en la realidad la hipótesis de que a través de la estimación indirecta se logre por la Administración fijar exactamente la magnitud que constituye la base imponible, pues por más que la misma se sustente en datos ciertos, en índices y los demás medios estimativos que contempla el ordenamiento que son datos ajenos al contribuyente, su finalidad no es “crear” una base aproximada, media o indiciaria, sino que lo que se pretende es la cuantificación de la base imponible en la medida real de la correspondiente propiedad del hecho imponible fáctico aplicando las normas materiales de la determinación directa o de la objetiva y lo que se fija a través de la estimación indirecta es la base imponible tal como ha sido regulada en las citadas normas materiales; lo que sucede es que en la generalidad de los casos, los medios de prueba empleados en la estimación indirecta llevarán a concluir en el resultado cuantitativo con el máximo grado de verosimilitud<sup>66</sup>. En otras palabras, la estimación indirecta no puede dar lugar a que la Administración a su través “cree” su propia base imponible, desconociendo la regulación material de la misma, y a ello se refieren, en mi opinión, las siguientes palabras del profesor Ferreiro: *«precisamente porque la estimación indirecta supone un medio excepcional de determinación de la base que fortalece la posición de la Administración y debilita la del administrado, un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de la Administración como el del administrado a una correcta aplicación de los tributos no puede dejar su utilización al libre arbitrio de la Administración. Ni puede conceder a la Administración que utiliza este procedimiento excepcional poderes tales que de hecho signifiquen una absoluta libertad a la hora de fijar la base»*<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Según Hensel, *«en la estimación indirecta lo esencial no es la prueba (que, sin embargo, debe ser siempre tomada en consideración cuando exista), sino aquello que sea probable de forma tangible según los criterios generales y las reglas de la experiencia o, incluso, solamente defendible. Exigir una ‘prueba’ de la exactitud de una estimación indirecta es una contradicción en sí misma»* (cit., p. 227). E. González García y J.L. Pérez de Ayala señalan que *«es bien sabido que probar significa llegar a tener certeza sobre algo, y ese grado de certeza. Mediante la práctica de las pruebas adecuadas, es el conocimiento que el Derecho busca. Sin embargo, no siempre es posible alcanzar tal grado de conocimiento por lo que en muchas ocasiones el legislador, el juez o el intérprete han de conformarse con llegar a estados de opinión sobre la verdad de los hechos que excluyen la certeza, debiendo satisfacer en tal caso su deseo de conocer con la simple probabilidad respecto de la veracidad de tal hecho»* («Presunciones y ficciones en materia tributaria», C.T., nº 61/1992, p. 48, subrayado en el original).

Es de interés citar la Decisión del Tribunal de Finanzas de Hamburgo de 1 de agosto de 2016, en la que en cuanto a la fijación de las bases imposables y la elección del método de estimación señala que queda a discreción de la Administración tributaria y que se debe elegir un método de estimación que ofrezca la mayor garantía de lograr el resultado más probable con un esfuerzo razonable (cfr. Tipke-Kruse: AO/FGO, § 162 AO marginal nº 52). La elección del método de estimación depende de las circunstancias respectivas del caso individual. El objetivo de toda estimación debe ser determinar la base imponible de tal manera que se acerque lo más posible a la realidad. Los resultados de la estimación también deben ser económicamente razonables y posibles. Finalmente, está en la naturaleza de las cosas que el resultado de una estimación pueda desviarse de las circunstancias reales; tales desviaciones están necesariamente asociadas a una estimación que se hace desconociendo los hechos reales; sin embargo, la estimación debe permanecer dentro del marco de la estimación extraída de las circunstancias del caso.

<sup>67</sup> J. J. Ferreiro Lapatza: Prólogo a nuestro libro *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985, p. 20. Siguiendo las palabras de Ferreiro, disintimos de la afirmación de C. Banacloche Palao de que *«la Administración se vería obligada*

#### IV.- EL TIPO DE GRAVAMEN

El segundo elemento de cuantificación de los tributos variables es el tipo de gravamen –también denominado tipo impositivo–, que el artículo 55 LGT concibe como «*la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*». Es, pues, el tipo de gravamen es una cifra, coeficiente o porcentaje que ha de aplicarse sobre la base liquidable o, en su caso, sobre la base imponible cuando ambas coincidan, para obtener una cantidad denominada cuota íntegra, concepto que examinaremos en el siguiente epígrafe. Conforme el art. 8,a) LGT, la fijación del tipo de gravamen es materia reservada a la Ley.

Se suele distinguir **tres clases de tipos de gravamen**:

a) **Tipos específicos**: son tipos expresados en una cantidad de dinero a aplicar sobre bases liquidables no monetarias. Un ejemplo nos lo suministra el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las labores del tabaco:

- Hecho imponible: la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias
- Base imponible: el número de unidades de producto o cantidad
- Tipo de gravamen: P.ej. (ejercicio 2022):
  - *"la picadura para liar negra estará gravada al tipo de 14 euros por kilogramo"*
  - *"los cigarrillos estarán gravados al tipo de 37 euros por cada 1.000 cigarrillos"*<sup>68</sup>

---

*a emplear medios de prueba que sólo le van a permitir alcanzar una base (magnitud) distinta de la definida por la norma tributaria» (La Estimación indirecta, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 111. El subrayado es nuestro) posición que reitera al afirmar que «siendo una institución que se desarrolla en el marco del procedimiento de gestión de los tributos, tiene asimismo una indudable dimensión sustantiva, en la medida en que incide directamente en la tributación, puesto que a través de este mecanismo se fijan hechos imposables, se valora la base imponible o se estima una cuota tributaria, elementos esenciales de la obligación de contribuir» (cit., p. 112). Aun cuando no compartamos algunas de sus conclusiones, consideramos de obligada lectura por el interesado en este tema del libro de Banacloche, en el que se contiene una exposición exhaustiva de las diversas explicaciones dadas por la doctrina.*

<sup>68</sup> Ley (canaria) 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias

- b) **Tipos porcentuales:** son tipos expresados como un porcentaje a aplicar sobre la base liquidable que, evidentemente, habrá de estar expresada en unidades monetarias. Estos tipos se denominan **alícuotas**.
- c) **Tipos graduales:** son una clase intermedia de las dos anteriores, y consisten en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria pero dividida en tramos, de modo que según en qué tramo de la escala sea encajable la base en cada caso concreto corresponderá la aplicación de un tipo u otro de los establecidos por la propia escala. P.ej: Tasa por traslado de industria: Base, valor de la instalación (ejercicio 2022):

Valor de la instalación	Tasa por Autorización
Hasta 3.005,06 €	49,86 €
De 3.005,07 a 6.010,12 €	58,93 €
De 6.010,13 a 9.015,18 €	68,00 €
De 9.015,19 a 12.020,24 €	77,04 €
Por cada 6.010,12 € o fracción adicional	14,23 €

Se denomina **tarifa** o **escala** al conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable.

## § REFERENCIA ESPECIAL A LAS ALÍCUOTAS

Como hemos indicado, se denomina alícuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje a aplicar sobre la base liquidable o, en su caso, la imponible, que siempre habrán de quedar expresadas en unidades monetarias.

Las alícuotas pueden ser de tres clases:

- a) **Proporcionales:** dan lugar a los denominados impuestos proporcionales, en los que el tipo de gravamen es constante en relación con la base. El porcentaje en que consiste el tipo de gravamen permanece constante al variar la cuantía de la base, de modo que la cuantía de la cuota tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base. En palabras de Giannini: *“el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del hecho*

*imponible, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base". P.ej: IGIC, en el que el tipo general es el 7%:*

Base imponible	Tipo	Cuota
1.000 €	7%	70 €
1.500 €	7%	105 €
2.000 €	7%	140 €

- b) **Regresivas:** dan lugar a los denominados impuestos regresivos, en los que el tipo de gravamen es decreciente en relación con la base. En los impuestos regresivos, a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la cuota tributaria.
- c) **Progresivas:** dan lugar a los denominados impuestos progresivos, en los que el tipo de gravamen es creciente en relación con la base. Es a estas alícuotas progresivas a las que hemos de dedicar una especial atención. Se trata de tipos de gravamen en los que el porcentaje a aplicar sobre la base liquidable aumenta al aumentar la base, de modo que a aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la cuota tributaria.

Para aplicar las alícuotas progresivas, el legislador estructura la base liquidable en distintos tramos, asignando a cada uno de tales tramos un tipo de gravamen. El conjunto de tramos y tipos de gravamen configura la Escala o Tarifa del respectivo impuesto. Un ejemplo teórico sencillo nos aclarará lo que señalamos:

Tramo	Base liquidable comprendida entre	Tipo de gravamen aplicable
1	0 y 20.000 €	9,00%
2	20.000 y 35.000 €	10,50%
3	35.000 y 60.000 €	11,75%
4	60.000 y 85.000 €	13,50%
5	superior a 85.000 €	16,00%

En el ejemplo, la Escala comprende 5 tramos, para cada uno de los cuales se señala un tipo de gravamen. Lo que nos interesa destacar es que esa tarifa puede aplicarse de dos maneras diferentes, que dan lugar a lo que se denomina "progresividad continua" y "progresividad por escalones".

En la **progresividad continua o global**, la alícuota aplicable depende de la cuantía de la base, y se aplica a la totalidad de la misma; en otras palabras: a la cuantía total de la base liquidable se aplicará el tipo de gravamen correspondiente al "tramo" o "escalón" en que esté situada en la tarifa la base del contribuyente. P. ej.: para una base liquidable de 25.000 €, se aplicará el tipo de gravamen del 10,50%, pues esa base está situada en el tramo nº 2 (Base liquidable comprendida entre 20.000 € y 35.000 €), de modo que resultará una cuota íntegra de 2.625,00 €. Para una base liquidable de 95.000 €, se aplicará el tipo de gravamen del 16,00%, pues esa base está situada en el tramo nº 5 (Base liquidable superior a 85.000 €), de modo que resultará una cuota íntegra de 15.200,00 €

Con la progresividad continua se da un resultado indeseable, que es conocido como **error de salto**, pues al pasarse de una alícuota a otra resulta un aumento en la cuota que es superior a la proporción en que aumenta la base; dicho en otras palabras: al aumentar la base, el tipo aplicable es también mayor, dándose el error de salto si el incremento que experimenta la cuota es superior al de la base. Lo mostramos con un ejemplo a partir de la Tarifa anterior:

Base liquidable: 34.999 € Cuota:  $BL * 10,50\% = 3.674,90$  € (la base se sitúa en el tramo 2)

Base liquidable: 35.001 € Cuota:  $BL * 11,75\% = 4.112,62$  € (la base se sitúa en el tramo 3)

Como se ve, a una diferencia entre ambas bases de solamente 2 euros, corresponderá una diferencia entre ambas cuotas de 437,72 euros. Ese es el "error de salto".

En la **progresividad por escalones**, la base liquidable del contribuyente se dividirá en los mismos escalones que figuren en la tarifa, aplicando a cada uno de esos escalones o tramos la alícuota que corresponda al respectivo tramo; esto es, la base liquidable del contribuyente se divide en fracciones o secciones sucesivas, y a cada una de tales secciones o fracciones se le aplica una alícuota cada vez mayor. En

otras palabras: la cuota tributaria íntegra es el resultado de sumar las cuotas parciales correspondientes a la aplicación de cada alícuota a los diferentes escalones en que aparece la base dividida en la tarifa.

Siguiendo con la Tarifa que hemos puesto como ejemplo, una base liquidable de 25.000 € quedará descompuesta en dos tramos para aplicarle el tipo de gravamen:

1º tramo: 20.000 € (comprendidos entre 0 y 20.000): Tipo: 9,00% Cuota parcial: 1.800,00 €

2º tramo: 5.000 € (comprendidos entre 20.000 y 35.000): Tipo: 10,50% Cuota parcial: 525,00 €

La cuota íntegra de la base de 25.000 € resultará de sumar las dos cuotas parciales: 1.800,00 + 525,00 = 2.325 €

En nuestro sistema tributario, en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas se aplica una tarifa progresiva, regulada en el art. 63.1.1º LIRPF; tarifa que se ha de aplicar por el sistema que hemos denominado "por escalones".

Como señala Cazorla Prieto, «*el tipo de gravamen como elemento que, aplicado a la base imponible o liquidable, sirve para cuantificar la cuota íntegra, desempeña un importante cometido en la determinación precisa de la porción que de la capacidad económica revelada por el sujeto pasivo deba pasar a las arcas públicas a través del cumplimiento del hecho imponible. Por esta vía guarda una estrecha relación con el principio de capacidad económica y con la regla limitativa de ésta que es la no confiscatoriedad, exigidos uno y otro por el art. 31.1 CE. Así pues, una construcción medida y ponderada del tipo de gravamen es sustancial para que el tributo en cuestión respete los principios antes indicados*»<sup>69</sup>

## § ALGUNOS CONCEPTOS RELACIONADOS CON EL TIPO DE GRAVAMEN

En primer lugar, señalemos que tanto se habla de tipo de gravamen como de tipo impositivo. Para precisar lo que hasta aquí hemos señalado, conviene que ofrezcamos las siguientes definiciones:

---

<sup>69</sup> L. M<sup>a</sup>. Cazorla Prieto: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Thomson Reuters Aranzadi, 20<sup>a</sup> ed., Cizur Menor, 220, p. 320.

**TIPO DE GRAVAMEN:** Dispone el art. 55.1 LGT: *"El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra"*.

**TARIFA:** Dispone el art. 55.2 LGT: *"El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa"*

**TIPO MARGINAL:** El tipo marginal puede definirse como el tipo más elevado de una tarifa; también puede referirse al tipo más alto que se aplica a un contribuyente en concreto, hablándose entonces de tipo marginal personal.

**TIPO MEDIO EFECTIVO:** El tipo medio efectivo representa el porcentaje que efectivamente se ha aplicado a la base liquidable como resultado de aplicar a cada uno de sus tramos el tipo de gravamen correspondiente. Es la expresión en porcentaje del cociente resultante de dividir la cuota íntegra por la base liquidable.

p.ej. si la base liquidable del contribuyente es de 75.000 euros y su cuota íntegra es de 12.325,75 €, el tipo medio efectivo de gravamen será 16,43%

Para una base liquidable de 125.000, la cuota íntegra asciende a 23.575,75 €, siendo el TME el 18,86%.

## V.- LA CUOTA TRIBUTARIA

La obligación tributaria principal nacida, como sabemos, a cargo del contribuyente como consecuencia de éste haber realizado el hecho imponible, *«tiene por objeto el pago de la cuota tributaria»* (art. 19 LGT). La cuota tributaria es, en rigor, la prestación que ha de cumplir el contribuyente; prestación que consiste en entregar al ente público una determinada cantidad de dinero. Lo que llevamos explicado a lo largo de este apartado dedicado a la cuantificación de la obligación tributaria principal versa, precisamente, sobre cómo regula el ordenamiento jurídico la liquidación de tal obligación, esto es, determinar en una cifra cierta la cantidad de dinero que ha de entregarse.

Ya sea porque la Ley ha señalado directa e inmediatamente el importe de tal cantidad (tributos de cuota fija), ya lo sea porque la Ley ha señalado los elementos

(bases y tipos de gravamen) de cuya combinación ha de resultar tal cifra (tributos de cuota variable), se obtiene una cantidad que hemos identificado como "cuota tributaria"<sup>70</sup>; sin embargo, la Ley General Tributaria nos lleva a que debemos distinguir diferentes tipos de cuota tributaria, como consecuencia de la incorporación en la regulación de la cuantificación de la obligación tributaria de diversos mecanismos técnicos a través de los cuales se logran objetivos de justicia tributaria y, también, objetivos de política económica. En efecto, hemos de recordar que el art. 2 LGT señala como fin primordial de los tributos el de ser recursos para obtener los entes públicos las sumas de dinero que precisan para atender la financiación del gasto público, sin perjuicio de además puedan "servir como instrumentos de la política económica general y atender la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". Resultado de la regulación jurídica de tales mecanismos, y de las consiguientes operaciones que deben realizarse a lo largo del proceso de liquidación de la obligación tributaria, van surgiendo las distintas clases de cuota tributaria a las que pasamos a referirnos.

**Cuota íntegra:** es la cantidad resultante de aplicar sobre la base imponible o liquidable el tipo de gravamen que corresponda.

**Cuota reducida:** dispone el art. 56.3 LGT que «*La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso*»

**Cuota líquida:** para una mejor adecuación de la contribución al sostenimiento de las cargas a la capacidad económica del contribuyente, puede la ley reguladora del tributo establecer que sobre la cuota íntegra o, en su caso, la cuota reducida, se apliquen coeficientes, deducciones, bonificaciones o adiciones (art. 56.5 LGT) Esta cuota líquida es la cantidad con la que efectivamente el contribuyente está participando en el sostenimiento de las cargas públicas.

---

<sup>70</sup> Dispone el art. 56.1 LGT: «1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto».

**Cuota diferencial o cuota a ingresar:** es la que resulta de restar de la cuota líquida el importe de los ingresos a cuenta de la cuota que haya realizado el contribuyente o terceros, pudiendo resultar de esa resta que sea la Administración tributaria la que deba devolver cierta cantidad al sujeto (cuota a devolver)<sup>71</sup>

## VI.- LA DEUDA TRIBUTARIA

Como concepto distinto del de cuota tributaria, la LGT señala el de la **deuda tributaria**.

Dispone el art. 58 LGT:

- «1. *La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.*
  
2. *Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:*
  - a) *El interés de demora.*
  - b) *Los recargos por declaración extemporánea.*
  - c) *Los recargos del período ejecutivo.*
  - d) *Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*
  
3. *Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley».*

La deuda tributaria es definida por la LGT como el resultado de sumar diversos conceptos. El núcleo de la deuda está integrado por la cuota que corresponda ingresar

---

<sup>71</sup> El art. 56.2 LGT dispone: «Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley». Este precepto sólo puede ser calificado, como hace Ferreiro, de inoportuno e innecesario, pues la determinación directa y la determinación objetiva despliegan sus efectos, única y exclusivamente, respecto de la base imponible (J.J. Ferreiro Lapatza: *Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario: parte general, vol. II*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 25ª ed., 2006, p. 431

en concepto de cuota tributaria, que ya sabemos que es la cantidad con la que el contribuyente está participando en el sostenimiento de las cargas públicas, en definitiva, el objeto de la obligación tributaria principal. También forma parte de la deuda tributaria las cantidades que correspondan a una obligación tributaria accesoria: la de realizar pagos a cuenta. La razón de que éstas obligaciones integren el núcleo de la deuda tributaria es que sobre una u otra es sobre las que, en su caso, procede liquidar otras obligaciones pecuniarias subsidiarias, que no pueden tener existencia autónoma, sino que requieren la previa existencia de una obligación tributaria principal o de realizar pagos a cuenta. Tales obligaciones accesorias son el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. De esas obligaciones accesorias nos referiremos ahora sólo a los intereses de demora.

#### § LOS INTERESES DE DEMORA:

La obligación tributaria principal constituye un programa o proyecto de actuación del deudor –prestación- consistente en la entrega de una cierta suma de dinero al ente público con el fin de contribuir al sostenimiento del gasto público, correspondiendo al ente público un derecho de crédito para lograr la plena satisfacción de su interés. Hay que distinguir el incumplimiento de la obligación tributaria principal – que es la infracción del deber jurídico que pesa sobre el contribuyente de realizar la prestación nacida a su cargo- de la lesión del derecho de crédito del ente público que supone **la falta de satisfacción de su interés en los precisos términos previstos por la Ley**, lo que sucede, entre otras causas y principalmente, como consecuencia del **retraso del deudor en cumplir su obligación**, pues, como hemos visto, el vencimiento del plazo establecido por la Ley para el pago voluntario de la obligación tributaria principal no excluye que el deudor pueda cumplir tal obligación, si bien estaremos ante un cumplimiento tardío

En el caso de la obligación tributaria principal, el cumplimiento tardío por el contribuyente sí es hábil para satisfacer el interés del acreedor –el de obtener una suma de dinero que pueda destinar a financiar el gasto público-; sin embargo, sí se habrá derivado un perjuicio económico para la Administración tributaria acreedora, como consecuencia de no disponer en el plazo legalmente establecido de las cantidades dinerarias que le son debidas en concepto de tributo. Principios tales como los de equilibrio patrimonial en las relaciones jurídicas y el de no enriquecimiento injusto,

explican que en el cumplimiento tardío –ya sea total o parcial- de su obligación por el contribuyente, surja la obligación a su cargo de compensar a la Administración tributaria el perjuicio económico que el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria principal le ha causado, y ello a través de los **intereses de demora**<sup>72</sup>.

A los intereses de demora se refiere el art. 26 LGT: *“El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”*.

El profesor Clavijo propone definir a los intereses de demora como *“las obligaciones accesorias o complementarias de carácter compensatorio, cuya finalidad es resarcir el daño causado a la Hacienda pública, por el retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas tardíamente o disfrutadas de un modo indebido”*.

Tienen los intereses de demora una clara naturaleza indemnizatoria, no sancionadora.

A diferencia de la mora en el Código civil, debemos destacar que en el ámbito tributario, **los intereses de demora se exigen siempre que objetivamente se produce un retraso en el pago, aunque tal retraso no sea culpable**.

Podemos señalar los siguientes supuestos de exigencia de intereses de demora:

- a) Los intereses derivados de autoliquidaciones o declaraciones incorrectas o por no haberse cumplimentado la autoliquidación o declaración en el plazo establecido para su presentación: la exigencia de estos intereses procede (por el importe de la cuota liquidada por la Administración) desde el día siguiente a la finalización del período de declaración-autoliquidación

---

<sup>72</sup> Ante situaciones de cumplimiento tardío, el art. 1.101 CC establece como principio general que ese incumplimiento genera para el acreedor el derecho a ser resarcido por el deudor, compensándole de los daños y perjuicios que le haya causado: *“quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas”*.

e ingreso hasta la fecha en que se practique el acto de liquidación por la Dependencia de Gestión Tributaria o la de Inspección.

- b) Los intereses derivados del aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria: estos intereses son exigibles desde el día siguiente a la finalización del plazo inicial de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso efectivo de la deuda.
- c) Los intereses del período ejecutivo, los cuales son exigibles (por el importe de la deuda no ingresada en período voluntario) desde el inicio del período ejecutivo hasta el momento en que finalice la vía de apremio.
- d) Los intereses suspensivos, cuando deba ingresarse el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución o fallo del recurso. Estos intereses se liquidan por todo el período de suspensión, pero sin computar nunca dentro de ese período el retraso culpable de la Administración en la resolución de los recursos administrativos.
- e) Los intereses por devoluciones improcedentes o excesivas, cuando así hayan sido declaradas, en todo o en parte.

A lo anterior, debemos señalar las siguientes **excepciones**:

- a) La LGT establece plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios, dentro de los cuales la Administración habrá de dictar la resolución que proceda; en los casos en que la Administración incumpla, por causa imputable a la misma, tales plazos, no se devengarán intereses de demora por el tiempo que exceda del plazo máximo de duración del correspondiente procedimiento hasta se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. La explicación es bien sencilla: no pueden trasladarse al obligado tributario las consecuencias perjudiciales para la Hacienda pública derivadas de un retraso imputable a la propia Administración; y, precisamente, esa es la razón de que sí se exijan intereses de demora en los casos en que el retraso en resolver, aun siendo imputable a la Administración, recaiga en procedimientos de aplazamiento o fraccionamiento del pago, por cuanto el retraso en resolver significa, de

hecho, un aplazamiento, que es la situación pretendida por el deudor y, por tanto, han de devengarse intereses de demora como si tal aplazamiento se hubiera concedido.

- b) Ciertos recargos excluyen, por su propia regulación, la exigencia de intereses de demora, como es el caso, del recargo por declaración extemporánea, del recargo ejecutivo y del recargo reducido.

En el ámbito tributario, el interés de demora se devenga desde que se produce un retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, sin necesidad de que medie intimación por parte de la Administración y sin necesidad de que concurra un retraso culpable en el obligado.