

La base Imponible en el Derecho Tributario General

MARÍA LUZ CALERO GARCÍA

*Prof^a Ayudante de la Escuela de Ciencias Empresariales
Departamento de Derecho financiero y tributario
Universidad Complutense de Madrid*

I.- PROPOSITO Y METODO.

Llevo algún tiempo estudiando el tema de la base imponible en los diferentes impuestos de nuestro sistema tributario y, como consecuencia, he llegado al convencimiento de que, con carácter previo, resulta necesario tener unas ideas claras acerca de la base imponible en el Derecho tributario general.

Es conocida la influencia armonizadora de la Ley General Tributaria¹ en la parte especial, por este motivo es considerada, generalmente, como la precodificación del Derecho tributario general, lo que ha producido el efecto beneficioso de armonizar los conceptos en este ámbito jurídico.

Pues bien, esto se cumple en el tema de la base imponible. En efecto, la LGT ofrece abundantes preceptos sobre esta materia y, asimismo, dicha influencia armonizadora en la legislación especial posterior al año 63 se hace patente, tras una simple lectura de los textos normativos que regulan los diferentes impuestos en lo referente a este tema².

Cuadernos de Estudios Empresariales, nº 6. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid 1996.

¹ En lo sucesivo LGT.

² Baste considerar que a la hora de establecer cual es la base imponible de los distintos impuestos se sigue una misma fórmula definidora, a modo de ejemplo se pueden citar: el artículo 23 de la LIRPF: “**La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición**”; y el artículo 10 de la LIS 1995: “**Constituye la base imponible el importe de la renta en el período de la imposición**”.

Todo este proceso mental me ha inducido a lo que creo que es un trabajo difícil pero necesario, reflexionar acerca de la base imponible en la legislación tributaria general, dejando para otro momento las relaciones entre la normativa general y la especial, las cuales, ofrecerán sin duda ideas aprovechables.

El procedimiento seguido para poder desarrollar este trabajo consta de tres fases o etapas: en un primer momento la búsqueda de los preceptos que, tanto en la LGT como en los reglamentos que la desarrollan, regulan o se refieren a la base imponible. A continuación, efectuar una labor integradora consistente en agrupar estas normas por materias en función de las distintas áreas que regulan³. Y por último, indagar en los comentarios efectuados por el aparato doctrinal para lograr un mayor entendimiento de estas normas y descubrir los aciertos y desaciertos de la legislación.

Como resultado de esta investigación estimo que se puede afirmar la existencia de un grupo normativo de base imponible, que toma forma de cuerpo orgánico, pues como señala el profesor **CORRAL GUERRERO**, se trata de una agrupación normativa que goza de coherencia interna, por existir mutuas conexiones entre los distintos preceptos, ya que *"la coherencia de un grupo normativo significa que este es capaz de tener respuesta para todo, careciendo en su interior de contradicciones"*.

II.- CONCEPTO.

Estructuro este epígrafe en los siguientes apartados: fundamentos, análisis doctrinal y conclusiones.

1. FUNDAMENTOS.

Como es sabido, para el establecimiento de un tributo es requisito indispensable que la Ley fije un hecho, el hecho imponible, que una vez se concreta en el sujeto pasivo determina el nacimiento de la obligación tributaria. Pero no basta con esto, sino que además es necesario señalar la cantidad a ingresar por este concepto, y esto es lo que se denomina cuantificación de la obligación tributaria.

Existen dos formas de valorar la citada obligación y en base a ellas, los tributos pueden clasificarse en fijos y variables⁴. En los fijos, la ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar, mientras que en los varia-

³ He de advertir, que debido a lo extenso de esta investigación y a que en esta Revista existe una limitación de folios por artículo, me voy a referir a los temas que considero más relevantes dejando para otra ocasión el desarrollo del resto.

⁴ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: *La prueba tributaria*, Documento de trabajo nº 9201, EUEE, Madrid 1992, p. 3.

⁵ Existe otra tercera categoría mixta de tributos caracterizada porque a la hora de cuantificar la obligación tributaria, una parte se fija directamente por la ley, mientras que la otra se calcula en función de la base imponible y del tipo de gravamen, constituyendo la suma de ambas el total de la prestación tributaria.

bles dicha cuantía se halla en función de dos elementos, también fijados por la ley, la base imponible y el tipo de gravamen, de tal forma que aplicando a la base el tipo se obtiene la cuota tributaria. Por tanto, se puede decir que la base es una exigencia natural porque según la técnica impositiva sirve de medio para lograr un fin: cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica de cada contribuyente.

Se ha de advertir la inexistencia de un concepto legal de base imponible, puesto que los preceptos de la LGT que aluden a la misma se refieren básicamente a los regímenes para su determinación.

Por este motivo, a la hora de indagar en el significado de este término, conviene hacernos dos cuestiones: ¿qué es la base imponible?: aspecto material abstracto; y, ¿cómo se determina?: aspecto formal o procedimental. Me ocuparé sólo de la primera, puesto que la segunda encontrará respuesta en el epígrafe quinto de este trabajo.

2. ANALISIS DOCTRINAL.

Ante la falta de un concepto legal sólo queda acudir al doctrinal. La doctrina en este sentido ha sido abundante y en la mayoría de los casos coincidente, siendo muy pocos los que han desterrado la idea de no llegar a una definición más o menos exacta de este término.

En la doctrina italiana **GIANNINI** estima que la base viene a ser la expresión cifrada del presupuesto impositivo⁶. Esta acepción es la que encuentra mayor apoyo en la doctrina española destacando, entre otros, a un grupo de autores que afirman que la base imponible "*constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos*"⁷. Por lo que el profesor **CORRAL GUERRERO** considera que ésta es el elemento cuantitativo del hecho imponible, ya que no basta con determinar el elemento objetivo, sino que es preciso además su medición, o valoración⁸, siendo esto, lo que da origen a la base.

Por eso el citado profesor afirma, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹, que: "*renta total (aspecto objetivo) y base (aspecto cuantitativo) son dos partes inescindibles de algo unitario: el hecho imponible*" y continúa diciendo: "*esto es lo que explica Palao Taboada sostenga, que hecho imponible y base son dos nociones inseparables; que Cortés*

⁶ Vid. GIANNINI, Instituciones de Derecho tributario, (traducción del Prof. Dr. D Fernando Sainz de Bujanda). Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1957, p. 85.

⁷ Cfr. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M., "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª ed, Ed. Tecnos Madrid 1995, p. 358.

⁸ Por ese motivo **CORRAL GUERRERO** relaciona íntimamente la valoración del elemento objetivo del hecho imponible con el artículo 52.1 de la LGT, situado dentro del capítulo de la base, relativo a la comprobación de valores, que se refiere al "*valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible...*". Tomado de los Apuntes de Derecho Tributario, Escuela de Ciencias Empresariales, UCM, curso 1989/90.

⁹ En adelante IRPF.

Domínguez (Matías) hable de una relación causa-efecto entre ellas; y que Albiñana escriba que el parámetro - refiriéndose a la base -, se incrusta en el hecho imponible"¹⁰.

Resumiendo, se puede decir que la base imponible es aquella magnitud establecida en virtud de ley que expresa la medición del hecho imponible, más concretamente, de su elemento objetivo. Por tanto, cabe afirmar que existe una íntima relación entre la base y el hecho que se trata de medir, ya que si no fuera así "se estaría alterando, a través de la base, la propia definición del hecho imponible"¹¹; esto es debido a que muchas de las normas que regulan la base pueden ser también consideradas como preceptos que concretan la definición del elemento objetivo del hecho imponible.

Esta afirmación resulta más evidente siguiendo un ejemplo: en el IRPF el hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo, mientras que el objeto imponible es la renta percibida; pero para determinar el concepto de renta, es preciso acudir a las normas que regulan a los diferentes componentes que la integran, denominados por el profesor **CORRAL GUERRERO** componentes imposables¹², pudiendo citar, entre otros, las rentas derivadas del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario. Existe, por tanto, una interdependencia entre hecho imponible y base, puesta de manifiesto porque ésta última es el elemento cuantificador del objeto imponible; de ahí que algún sector doctrinal mantenga que son cinco los elementos que integran al hecho imponible: subjetivo, objetivo, cuantitativo, temporal y territorial.

Por otro lado **BERLIRI**, perteneciente también a la doctrina italiana, introduce un término novedoso en esta materia, el de parámetro. Este autor estima que la cuantificación de la obligación tributaria se determina en función del parámetro y del tipo de gravamen; y que el parámetro es cualquier tipo de magnitud, susceptible o no de valoración pecuniaria, a la que se aplica el tipo de gravamen. Y afirma que sólo cuando dicho parámetro consiste en una cantidad de dinero, nos encontramos ante una base¹³. Por tanto, la define como aquél parámetro susceptible de ser valorado en términos monetarios, de lo que se deduce que la base no es más que una modalidad de parámetro.

En este mismo sentido se expresa el profesor **VICENTE-ARCHE**, diciendo que el parámetro es "la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen establecido por la norma"¹⁴, para afirmar des-

¹⁰ Cfr. En el libro *Comentarios a la Ley del IRPF y al Reglamento del Impuesto*, los efectuados por CORRAL GUERRERO, L. a los artículos 5 a 8 de la LIRPF, Ed. Colex, Madrid 1993, p. 49.

¹¹ Cfr. PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5ª ed., Ed. Civitas, Madrid 1995, pp. 168 - 169.

¹² Vid. En el libro *Comentarios a la Ley del IRPF* o.c.p. 52.

¹³ Vid. Berliri, *Principi di Diritto tributario*, vol. II, T. I. Milano, Giuffrè, 1957, pp 252 - 253.

¹⁴ Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*, en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 60, 1965, p. 926.

pués que: "la magnitud que constituye el parámetro es al mismo tiempo el objeto material de la acción en que consiste el hecho generador"¹⁵.

Pero la definición de base como parámetro no resulta aceptable en nuestro Derecho positivo puesto que, éste, reconoce la existencia de bases imponibles monetarias y no monetarias¹⁶, téngase presente, a modo de ejemplo, que la base imponible del impuesto sobre la cerveza "estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20° C."¹⁷.

Por último, estimo necesario efectuar una breve consideración terminológica, puesto que la LGT utiliza indistintamente los términos de base imponible y base tributaria, cuando el ámbito que abarca cada uno de ellos es diferente.

El origen de este planteamiento se encuentra en que el legislador de 1963 al establecer, por primera vez, una clasificación de los tributos en: tasas, contribuciones especiales e impuestos, debía haber diferenciado entre la base imponible, refiriéndose a los impuestos, y las bases tributarias, correspondientes a las tasas y contribuciones. Y ello, debido a que el adjetivo imponible viene del verbo imponer, por lo que, en lógica correspondencia, se halla ligado etimológicamente al sustantivo impuesto.

Por tanto, aunque en la actualidad se utilizan los dos sin ser diferenciados, lo correcto sería emplear de manera exclusiva el término base imponible para los impuestos.

3. CONCLUSIONES.

De todo lo expuesto acerca del concepto de base establezco, entre otras, las siguientes:

- 1ª. La base es el elemento de cuantificación del hecho imponible.
- 2ª. Puede expresarse tanto en unidades monetarias, como no monetarias.
- 3ª. Su función es medir la capacidad económica puesta de manifiesto en el elemento objetivo del hecho imponible, de lo que se deriva una interdependencia entre la base y el hecho imponible.
- 4ª. En consecuencia, el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria, por lo que existe una estrecha relación entre ambos conceptos tributarios, puesto que la primera sirve de sustento para la aplicación del tipo.
- 5ª. En los tributos cuyos tipos de gravamen son progresivos, la cuantía de la base determina el tipo a aplicar.

¹⁵ IBIDEM, p. 928.

¹⁶ Pero como observa **CORTES DOMINGUEZ**, "el estudio de Beliri ofrece gran interés en todo lo que se refiere a las relaciones entre base y tipo de gravamen separando perfectamente las bases imponibles que son dinero de aquellas que están expresadas en magnitudes distintas del dinero, ya que ha iluminado las diferentes clases de tipos de gravámenes existentes: Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento tributario español, I, Ed. Civitas, Madrid 1985, p. 447.

¹⁷ Cfr. art. 25 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

III.- TIPOLOGIA.

Se advierten diversas especies de bases, según se deriva no sólo del Derecho positivo, sino también de la propia doctrina tributarista, por ello propongo la siguiente división: base imponible y liquidable, normativa y fáctica, parcial y total, monetaria y no monetaria, positivas y negativas y, por último, directas, objetivas, e indirectas.

1. BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE.

La LGT introduce, expresamente, un nuevo concepto, el de base liquidable¹⁸ y al igual que sucede con la imponible, no llega a definirla. Pero podría decirse, que es aquél acto de liquidación que resulta de minorar la base imponible, por la aplicación de una reducción.

La doctrina se ha planteado dudas respecto a si estamos ante una misma figura jurídico-tributaria, desdoblada, o si se trata de términos diferentes. Para resolver esta cuestión, el profesor **CORTES DOMINGUEZ** propone efectuar un análisis de ambos conceptos dentro y fuera del área del Derecho positivo.

a) Dentro del Derecho positivo se podría decir que *"la base liquidable aparece así como un segundo escalón, y definitivo, del proceso de valoración de la base al que se aplica el tipo de gravamen"*¹⁹. Pero esto no parece muy acertado puesto que a veces esa base liquidable puede sufrir de nuevo reducciones, quedando desvirtuado el propio concepto de base liquidable.

b) Por el contrario sin ceñirnos estrictamente a la normativa, se podría considerar que tanto la base imponible como la liquidable pertenecen a un único concepto, el de base, contemplado en momentos diferentes dentro del procedimiento de liquidación:

1º. La base imponible se sitúa en primer lugar, cumpliendo su función de cuantificar al hecho imponible.

2º. En un segundo momento, y siempre que se establezca por ley, se podrá minorar la cuantía de dicha base, en función de determinados tratamientos que favorecen al sujeto pasivo por circunstancias objetivas o subjetivas que en Derecho reciben el nombre de reducciones, dando origen al nacimiento de la base liquidable.

Concluyendo se puede decir que nos encontramos ante un mismo concepto susceptible de dos valoraciones que dan lugar a una doble adjetivación de la base como: imponible y liquidable.

¹⁸ Art. 53 de la LGT: *"Se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible, las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo:."*

¹⁹ Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M., o.c. p. 451.

2. BASE NORMATIVA Y FACTICA.

La primera es la definición abstracta de base establecida por la ley, mientras que la segunda es la que corresponde a la valoración concreta de cada hecho imponible, es decir, se pasa del plano puramente teórico al concreto, cuando mediante la aplicación de las normas se pretende determinar la cuantía exacta de una base imponible.

El profesor **SAINZ DE BUJANDA** dice que *"la base, en suma, en el plano abstracto, que es el contemplado por las normas no es la medición, sino el objeto de la medición, es decir lo que se ha de medir"*²⁰. Esto es debido a que el presupuesto de hecho no puede ser medido, sino tan solo su elemento material, de ahí que la base normativa se diferencie de la fáctica, en que ésta última se corresponde con la valoración real del mencionado elemento.

Por último hay que decir que la base normativa, o abstracta, se transforma en fáctica, o concreta, gracias a los regímenes de determinación establecidos en la normativa de cada tributo.

3. BASE PARCIAL Y TOTAL.

Para poder diferenciar ambos conceptos he considerado necesario acudir a la clasificación de los tributos en analíticos y sintéticos.

Como es sabido, en los impuestos analíticos se determina la base imponible por rendimientos, aunque mejor debería decirse que existen diferentes componentes imponibles con sus reglas específicas de valoración que, al ser aplicadas, nos llevan a la obtención de tantas bases imponibles parciales cuantos componentes imponibles existan.

La base imponible total será, por tanto, el resultado de sumar las bases imponibles parciales, o cuando se trate de un impuesto sintético, el resultado de determinar la base imponible en su conjunto.

4. BASE MONETARIA Y NO MONETARIA.

La base imponible, como magnitud que es, puede ser expresada en unidades dinerarias, o no dinerarias. Según esta circunstancia nos encontraremos, respectivamente, ante una base imponible monetaria y no monetaria.

A modo de ejemplo, una base monetaria se correspondería con la valoración en pesetas de una renta derivada del capital mobiliario. Por el contrario, una base no monetaria sería la relativa al Impuesto sobre la Cerveza, puesto que, se halla constituida por el volumen de cerveza expresado en litros.

²⁰ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, discurso leído en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid 1970, p. 22.

5. BASE POSITIVA Y NEGATIVA.

Se podría decir que la base positiva es aquella que cuantifica el elemento objetivo del hecho imponible en términos positivos. Mientras que la base negativa existe, cuando la cuantificación del hecho imponible resulta negativa por inexistencia de riqueza que gravar, lo que genera a favor del contribuyente un crédito fiscal, que podrá compensar con bases imponibles positivas de ejercicios fiscales posteriores. Esta segunda clase de bases sólo puede darse en el ámbito del IRPF y del IS.

6. BASE DIRECTA, OBJETIVA, E INDIRECTA.

Esta clasificación tripartita encuentra su fundamento, en los tres regímenes de determinación de bases existentes en nuestro Ordenamiento Jurídico. Y se podrán calificar de una u otra forma, en función de lo establecido por las leyes de los diferentes impuestos, puesto que son éstas las que fijan qué regímenes son aplicables en cada caso.

III.- DETERMINACION.

Estimo que existen algunos temas que resulta necesario exponer antes de analizar los regímenes de determinación de bases. Me refiero, en concreto, a dos: la sujeción a reserva de ley de la base imponible y de su determinación; y el hecho de que los actos de determinación de bases son actos administrativos tributarios.

1. RESERVA DE LEY.

Es sabido que la base imponible es materia que tiene que regirse siempre por ley²¹, así se deriva de la LGT que dice: "*Se regularán, en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58. (...)*"²². Por tanto sólo mediante Ley, general o especial, se puede fijar cuál es la base imponible.

Del mismo modo, también queda reservado a Ley, aunque en este caso se refiere específicamente a la normativa del Derecho tributario especial, cual debe ser el procedimiento a seguir en cada impuesto para su valoración, es decir, cómo se determina y esta afirmación encuentra apoyo también en la pro-

²¹ La reserva de ley en los supuestos decretos-legislativos se encuentra regulada en el artículo 11 de la LGT, pionera, en este sentido, por ser la primera en regular las delegaciones de poder.

²² Cfr. art. 10 LGT.

pia LGT al decir que: "**La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes (...)**"²³.

Por tanto, la respuesta a las preguntas ¿cual es y cómo se determina la base imponible? debe encontrarse en todo caso en una Ley.

2. ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

Se puede afirmar que cuando la Administración tributaria determina la base imponible de un tributo, su actuación deviene en un acto administrativo tributario. Por este motivo, analizo, a continuación, el concepto y los efectos jurídicos de tal naturaleza.

A) Concepto.

En efecto, nos encontramos ante un acto tributario, que puede definirse según el profesor **CORRAL GUERRERO** como: "*aquel acto administrativo emanado de la Administración tributaria, relativo a la aplicación administrativa de los tributos, por virtud del cual se declara la existencia o inexistencia de un derecho o una obligación, perteneciente a una relación jurídica tributaria*"²⁴.

Examinando esta definición se ha de resaltar que se trata, por tanto, de un acto jurídico porque produce efectos jurídicos, es decir, afecta a los derechos y deberes de los contribuyentes, pudiendo modificarlos, constituirlos, o extinguirlos. Y que por ser la Administración quien determina la base imponible, merece el calificativo de acto administrativo.

B) Efectos jurídicos.

Entre los diversos efectos derivados de tratarse de un acto administrativo destaco tres: la presunción de legalidad, su impugnabilidad y su comprobación.

a) Presunción de legalidad.

La propia LGT advierte que: **Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrán destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes**²⁵. Por ser un acto administrativo goza de presunción de legalidad, lo que significa que se invierte la carga de la prueba, quedando obligada únicamente una de las partes, el sujeto pasivo, a demostrar

²³ Cfr. art. 47.1 de la LGT.

²⁴ Cfr. CORRAL GUERRERO, L. *Introducción al Derecho tributario*. Ed. Trivium, Madrid 1993, pp. 165.

²⁵ Cfr. art. de la LGT.

los hechos que hayan de incidir en la resolución de un procedimiento tributario. Debido a esto se puede afirmar, por tanto, la naturaleza probatoria de dichas presunciones, aunque no se trate de un medio real de prueba, sino de un mecanismo probatorio²⁶.

De lo que se deduce que la presunción de legalidad es un efecto primario, del que se deriva un efecto secundario consistente en dotar o no de eficacia a dichos actos, en función de que se mantenga o destruya mediante prueba oportuna dicha presunción.

b) Acto impugnabile.

Los actos tributarios, pueden clasificarse "*por su posición en el procedimiento*"²⁷ en: actos de trámite y actos definitivos. Los primeros se caracterizan porque suponen un paso más en el procedimiento, pero no ponen fin al mismo, por lo que no son impugnables, mientras que los definitivos lo resuelven, motivo por el cual existe la posibilidad de que sean impugnados o recurridos²⁸.

Pues bien, puesto que los actos de determinación de bases son definitivos la LGT establece que: "*Las bases determinadas por los regímenes de las letra a) y c) del apartado anterior podrán enervarse por el sujeto pasivo mediante las pruebas correspondientes*"²⁹.

El término "*enervar*" equivale, según el Diccionario de la Real Academia, a "*debilitar la fuerza de las razones o argumentos*"³⁰, por tanto el sentido que debe darse a este precepto es que cuando la Administración determine la base imponible de un contribuyente en determinación directa o indirecta, éste podrá aportar las pruebas que obren en su poder para impedir su aplicación.

Aunque la justificación de la exclusión de la estimación objetiva, en este precepto, pueda escudarse en tratarse de un régimen que aplica exclusivamente elementos objetivos, puede suponer una discriminación injustificada, por cuanto cabe la posibilidad de que exista un error administrativo a la hora de aplicar los signos, índices o módulos.

Para finalizar, considero preciso apuntar que en el ámbito de las reclama-

²⁶ Vid. ROZAS VALDES, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Ed. Marcial Pons, IEF, Madrid 1993, pp. 23 y ss.

Al respecto, estimo oportuno decir que un sector doctrinal considera que el fundamento de la presunción en el Derecho tributario se encuentra, en el hecho de ser un recurso de lucha contra el fraude, pues como afirma DEVIS: "*las presunciones legales tienen principalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria: darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial*" Cfr. DEVIS ECHANDIA, H.: *Teoría general de la prueba judicial*. T. II, 2ª ed., editor Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires 1972, p. 695.

²⁷ Vid. CORRAL GUERRERO, L. *Introducción...*, o.c. pp. 163 y 164.

²⁸ Aunque pierden la condición de impugnables cuando las partes hayan dejado transcurrir el plazo legal para ejercer su acción, o cuando según ley no exista recurso alguno.

²⁹ Cfr. Art. 47.2 de la LGT.

³⁰ Cfr. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Tomo I. Ed. Espasa Calpe, 21ª ed. Madrid 1995, p. 832.

ciones económico-administrativas sólo se hace mención expresa a la impugnabilidad de los actos de determinación de bases en estimación indirecta³¹.

c) Acto susceptible de comprobación.

De la lectura de varios preceptos de la LGT se deduce, que los actos de determinación de bases imponibles pueden ser objeto de comprobación tributaria. Esta afirmación encuentra su fundamento en dicho texto al manifestar que: "**La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias, y podrá comprender la estimación de bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley**"³². Queda, por tanto, instaurada una potestad administrativa de comprobación que abarca no sólo las valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias, sino también a la estimación o determinación de las bases imponibles.

Por último, sólo me queda advertir que, la labor de comprobación de este tipo de actos corresponde, tanto, a los órganos administrativos de gestión³³, como, a la propia Inspección de los tributos³⁴. Pero no me detengo a exponer las particularidades de cada uno, puesto que no es objeto de este trabajo.

V.- REGIMENES.

Corresponde en este epígrafe dar respuesta a la cuestión planteada acerca de ¿cómo se determina la base imponible?, es decir, que procedimiento hay que seguir para pasar del plano material abstracto al concreto. Para ello, es necesario acudir a los distintos regímenes de determinación de bases imponibles establecidos por la LGT. Pero antes, efectuaré unas consideraciones terminológicas y doctrinales, acerca de algunos términos utilizados por el legislador en esta materia.

1. CONSIDERACIONES TERMINOLOGICAS.

Sobre los regímenes de determinación de bases la LGT dispone: "**La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes:**

a) Estimación directa.

³¹ Vid. el artículo 15.1.d) del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, y el 42 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, ambos sobre Reclamaciones económico-administrativas.

³² Cfr. art. 109.2 de la Lgt.

³³ Encuentra su fundamento en el citado art. 109.2. de la LGT.

³⁴ Tanto el art. 140.b) de la LGT, como el art. 2 del RGIT, cuyos contenidos son prácticamente idénticos, señalan como una función de la Inspección la "**la integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.**"

b) Estimación objetiva.**c) Estimación indirecta**³⁵

En este artículo se utilizan algunos términos, que resulta necesario situar conceptualmente, para poder diferenciarlos. Me refiero a: métodos, regímenes, medios, determinación y estimación.

A) Métodos.

En líneas generales, se puede decir que *"los métodos constituyen unas nociones doctrinales clásicas de gran aceptación, elaboradas a la vista de las diferentes técnicas experimentadas en distintas épocas y lugares"*³⁶.

Para el profesor **SAINZ DE BUJANDA** *"el método de determinación es el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica"*³⁷. Esta definición está tomada desde un punto de vista jurídico, puesto que se fundamenta en el hecho de que a través de los métodos, se concreta en la realidad algo que era puramente normativo.

Por tanto se puede decir que el método es el instrumento técnico que permite valorar la base, indicando el conjunto de operaciones a realizar para su obtención.

B) Regímenes.

Por el contrario los regímenes constituyen un concepto legal, en el sentido de que son un conjunto de normas jurídico-materiales que regulan el método, los medios y el procedimiento. En este sentido **MANTERO SAENZ** opina que los regímenes y procedimientos se hallan íntimamente ligados, diferenciándose únicamente en que los regímenes pertenecen al Derecho tributario material, mientras que los procedimientos se integran en el formal, sirviendo de cauce para la aplicación aquéllos³⁸.

Por último, no hay que olvidar que en ocasiones y dentro de un único procedimiento, se pueden aplicar medios correspondientes a distintos regímenes, no hay nada más que pensar en la estimación indirecta que utiliza medios correspondientes a la directa y a la objetiva³⁹. Y puesto que he hablado de medios, corresponde ahora exponer el significado de los mismos.

C) Medios.

El medio se refiere a los elementos materiales, de carácter instrumental,

³⁵ Cfr. art. 47.1 de la LGT.

³⁶ Vid. CORRAL GUERRERO, L., *Apuntes...*, o.c., curso 1989/90.

³⁷ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., o.c. p. 62.

³⁸ Vid. MANTERO SAENZ, A., *Compendio de Derecho Tributario español*, 4ª ed., Ed. Edersa, Madrid 1984, p. 185.

³⁹ Vid. en este sentido a PALAO TABOADA, C., *Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*, en Revista HPE, nº 79, 1982, pp. 19 y 20.

utilizados en cada régimen para determinar la base. Se puede citar entre otros: los libros y registros, las facturas, las declaraciones, el valor de mercado, etc.

D) Determinación y estimación: según el Diccionario de la Real Academia Española, determinar significa: "*fijar los términos de una cosa, señalar; fijar una cosa para algún efecto*"⁴⁰, mientras que estimar equivale a: "*apreciar; poner precio, evaluar las cosas*"⁴¹. La finalidad de ambos términos es la misma, cuantificar, pero la diferencia esencial consiste en que la determinación supone una valoración exacta, real, mientras que la estimación se corresponde con una valoración que se aproxime en la medida de lo posible a la realidad.

En la doctrina ha habido quien ha considerado a la estimación como una modalidad de determinación⁴², pero el profesor **SAINZ DE BUJANDA** considera que son distintos, ya que en función del método aplicado se llega a la obtención: de la base imponible, si se aplica la determinación directa; o de bases imponibles alternativas, si se emplean métodos indiciarios o presuntivos.

Vista la diferencia entre ambos términos sólo me queda afirmar que, aunque el legislador utiliza el término estimación para referirse a los tres regímenes citados, lo correcto sería hablar de determinación directa y de estimación objetiva e indirecta.

2. CONSIDERACIONES DOCTRINALES.

Tras una lectura detenida de parte de la doctrina tributarista, me ha parecido interesante realizar una breve exposición de las clases de métodos existentes en nuestro sistema tributario, así como de las notas que les caracterizan.

Tal vez sea la doctrina francesa la que más ha estudiado los diferentes tipos de métodos, destacando, entre otros autores, a **MEHL**, quien efectúa una clasificación tripartita de estos en: indiciario, valoración administrativa y determinaciónalzada o de forfait⁴³.

Pero ciñéndome a la doctrina española⁴⁴, considero que estos métodos, llamados en ocasiones sistemas, pueden reducirse a dos: directo, e indiciario o presuntivo, aunque, a la vez, puedan contener otras modalidades.

⁴⁰ Cfr. Diccionario de la Real ... p. 737.

⁴¹ IBIDEM, p. 913.

⁴² Vid. SAINZ DE BUJANDA, F. o.c. p. 23.

⁴³ Vid. MEHL, L., *Elementos de ciencia fiscal*. Ed. Bosch, Barcelona 1964, pp. 113 y ss.

⁴⁴ Vid., entre otros: SAINZ DE BUJANDA, F., "*Los métodos de determinación...*", o.c. pp. 27 y ss; PALAO TABOADA, C., *Métodos y procedimientos de determinación de bases imponibles*, en Revista de HPE, nº 79, Madrid 1982, pp. 13 y ss; GENOVA GALVAN, A., *Los regímenes de determinación de la base imponible*, en RDFHP, nº 181, Madrid 1986, pp. 13 y ss; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español*, 17ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid 1995, pp. 406 y ss; PEREZ DE AYALA, J.L., *Derecho Tributario I*, Ed. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1994, pp. 251 y ss; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho financiero*, Ed. Librería Compás, Alicante 1991, pp. 316 y ss.

a) Método directo: se caracteriza por las siguientes notas⁴⁵:

1ª. Aspira a valorar con certeza la base, con el fin de que sea el fiel reflejo del hecho indicador de la capacidad económica, por eso se dice que pretende lograr en todo momento la mayor exactitud posible.

2ª. Utiliza medios de carácter analítico, es decir directo, fundamentalmente el que se denomina por la doctrina francesa como la declaración controlada, basada según **DUVERGER** en que "*el fisco obliga a los que conocen la cuantía de la materia imponible a declarar su importe verdadero*"⁴⁶, así como los datos utilizados para su determinación. Pero también usa medios de prueba, incluidas, naturalmente, las presunciones, lo que puede desvirtuar la pureza de este método⁴⁷.

3ª. Por todo ello se suele denominar con la expresión determinación directa, en oposición de la estimación indiciaria. Como se ha visto anteriormente, la diferencia entre las palabras "determinación" y "estimación" es relevante para diferenciar ambos métodos.

b) Método indiciario o presuntivo: los caracteres que lo definen son⁴⁸:

1º. Aspira únicamente a una valoración que se aproxime a la cierta o verdadera, renunciando de antemano a la exactitud. Por este motivo se diferencia básicamente del método directo.

2º. Utiliza medios de carácter sintético, es decir indirectos, como pueden ser signos externos, forfait, coeficientes, índices, etc.

- Los signos externos se caracterizan: porque se refieren a hechos exteriores que puede observarse y determinarse fácilmente, por ejemplo: casas, vehículos, etc. Por ser objetivos y cómodos en su aplicación para la Administración, aunque, no son, por ello, exactos. Y por estar relacionados con la capacidad económica del contribuyente, aunque no sean fiel reflejo de la misma.

- El forfait es un término francés que significa tanto alzado o aproximado. Existen dos clases según **MEHL**⁴⁹: forfait convencional: es el resultado de un pacto entre la Administración y los contribuyentes. Ejemplo: estimación objetiva por módulos, ya que éstos son el resultado de las negociaciones realizadas entre ambas partes. Forfait legal, llamado también rígido, consistente en una valoración de la base imponible a través de procedimientos empíricos regulados en la ley. Ejemplo: estimación objetiva por coeficientes.

3º. Por todo ello se el denomina con la expresión estimación indiciaria, en oposición a la determinación directa.

⁴⁵ Vid. CORRAL GUERRERO, L., *Apuntes...*, o.c. curso 1989/90.

⁴⁶ Cfr. DUVERGER, M. *Instituciones financieras*, (traducción de Jacinto Ros Hombravella), Ed. Bosch, Barcelona 1960, p. 106.

⁴⁷ PALAO afirma que "*no existe, pues, en la realidad el tipo puro de la estimación directa*". Cfr. PALAO TABOADA, C., o.c., p. 15.

⁴⁸ Vid. CORRAL GUERRERO, L. *Apuntes ...*, o.c. curso 1989/90.

⁴⁹ Vid. MEHL, L.o.c. pp. 116 y 117.

Una vez efectuadas estas consideraciones terminológicas y doctrinales, procedo a la exposición de los tres regímenes de determinación de bases existentes en nuestro sistema tributario.

3. DETERMINACION DIRECTA.

La LGT establece que: "*La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente*"⁵⁰.

Aunque esta norma no ofrezca un concepto técnico suficiente de este régimen, sí cabe deducir, entre otras, un conjunto de notas que le caracterizan:

- a) Como resulta evidente es una modalidad del método directo, cuyo fin es lograr un fiel reflejo de la capacidad económica. Por este motivo es el régimen general en nuestro Ordenamiento.
- b) Se trata de un régimen personalizado en la medida en que atiende a los rasgos individuales del objeto a determinar. De ahí que se utilicen como medios, entre otros, las declaraciones o documentos presentados por el contribuyente, o los datos consignados en sus libros y registros.
- c) Según se deriva de su contenido, el sujeto encargado de determinar la base imponible por este método es la Administración tributaria, al respecto, es preciso advertir que, en la actualidad, esto no concuerda efectivamente con la realidad, puesto que la mayoría de los tributos son auto-liquidables, correspondiendo por tanto sólo a la Administración la comprobación de las liquidaciones presentadas y en su caso su corrección.

Para finalizar no hay que olvidar que, como se dijo anteriormente, no existe en realidad un método directo puro, ya que suele servirse tanto de datos reales, o analíticos, como presuntivos⁵¹. A modo de ejemplo la LIRPF, cuando se refiere a la estimación de rendimientos⁵², establece la presunción de onerosidad de las prestaciones del trabajo personal y las cesiones de bienes o derechos, para cuya cuantificación se utiliza el valor de mercado, método indiciario, entendiéndose por tal la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes. Asimismo y como prueba de la utilización de índices o porcentajes, dicha Ley establece como norma general de valoración de los bienes inmuebles no arrendados el 2 por 100 del valor catastral⁵³.

⁵⁰ Cfr. art. 48 de la LGT.

⁵¹ Prueba de esta afirmación es el contenido del artículo 65 del RGIT que señala: "Podrán utilizarse métodos indiciarios para la determinación total o parcial de la base imponible en los regímenes de estimación directa u objetiva singular, cuando las normas reguladoras de los distintos establezcan presunciones o señalen criterios de valoración de determinados elementos de la base imponible, que exijan la realización de operaciones de cualificación fundadas en signos, índices o módulos (...)"

⁵² Vid. art. 7 de la LIRPF.

⁵³ Vid. art. 13 de la LIRPF.

4. ESTIMACION OBJETIVA.

Según la LGT: "*El régimen de estimación objetiva singular se utilizará, con carácter voluntario, para los sujetos pasivos cuando lo determina la Ley propia de cada tributo*"⁵⁴.

Se puede observar que el contenido de este artículo se ha quedado prácticamente desfasado, puesto que con la entrada en vigor de la actual LIRPF⁵⁵ se suprimió el adjetivo singular y se convirtió en un régimen obligatorio salvo renuncia expresa⁵⁶. Lo que resulta extraño es que el legislador no haya actualizado su contenido aprovechando la última reforma de la LGT⁵⁷. No obstante, las notas básicas que caracterizan a este régimen son las siguientes:

- a) Es una modalidad del método de estimación indiciaria o presuntiva, puesto que persigue una cuantificación aproximada del hecho imponible, que no tiene por qué coincidir con la verdadera capacidad contributiva. Estamos, por tanto, ante un régimen excepcional.
- b) Se trata de un régimen que, en aras de una mayor facilidad de gestión y recaudación, así como de una menor complicación técnica para el contribuyente, simplifica los datos a tener en cuenta para hallar la base imponible correspondiente.
- c) Es un régimen no personalizado puesto que utiliza una serie de medios generales, establecidos por la ley, que pueden ser desde signos externos, a índices, coeficientes, etc.
- d) Al igual que sucede con la determinación directa, este régimen puede ser aplicado tanto por la Administración, como por el contribuyente, en función de que se trate de una liquidación administrativa, o de una autoliquidación.
- e) La Administración tributaria asume el riesgo de que el resultado de aplicar la estimación objetiva sea una base imponible inferior a la real, renunciando a corregir los resultados. Esto también puede beneficiar o perjudicar al contribuyente.

Por último, un pequeño sector doctrinal, entre los que se encuentra **RAMIREZ GOMEZ**, cree más conveniente hablar de determinación objetiva, en lugar de estimación, aduciendo que "*para que pueda hablarse con precisión de que el resultado obtenido es un resultado estimado, ha de ser referido exclusivamente a los supuestos en que no es posible fijar la base imponible por los procedimientos establecidos en la ley para ello, por lo que se recurre*

⁵⁴ Cfr. art. 49 de la LGT.

⁵⁵ Ley 18/191 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁶ Dicha renuncia deberá efectuarse en el mes de diciembre anterior al ejercicio fiscal en que deba surtir efecto.

⁵⁷ Ley 25/1995 de Reforma Parcial de la LGT.

a su estimación"⁵⁸. Así llega a la conclusión de que tanto la directa, como la objetiva son supuestos de determinación de bases, ya que ambas se hallan reguladas en la ley; por lo que, según él, sólo cabe hablar de estimación cuando nos referimos a la indirecta.

5. ESTIMACION INDIRECTA.

Este régimen fue introducido en 1980, sufriendo modificaciones en 1985, al aprobarse la reforma parcial de la LGT, afectando, por tanto, a su regulación, que se encuentra tanto en la LGT como en el RGI⁵⁹. Pero el fundamento y los medios que pueden ser aplicados para estimar la base en este régimen se encuentran, como es lógico, en la LGT⁶⁰. Me ocuparé, a continuación, de las características y del deber administrativo de informar razonadamente.

A) Características.

1ª. Como resulta evidente este régimen pertenece al método indiciario o presuntivo, puesto que su fin primordial es la estimación de bases alternativas, que no han podido ser cuantificadas por ninguno de los regímenes anteriores, de lo que se deduce su carácter meramente subsidiario.

2ª. Su aplicación se deriva de la existencia de una conducta legalmente incorrecta del contribuyente que no le permite a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o rendimientos. Esta conducta, esencialmente, ofrece dos variantes: incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o de presentación de declaraciones y, resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.

3ª. Dicha conducta no le permite a la Administración el conocimiento

⁵⁸ Cfr. RAMIREZ GOMEZ, S. en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Ed. IEF, Madrid 1991, pp. 789 y 790.

⁵⁹ Como norma que desarrolla a la LGT, el RGI, en cuanto a estimación indirecta se refiere, no añade prácticamente nada nuevo, a excepción de que este régimen será subsidiario de los de determinación directa o estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Vid. el artículo 64 del RGI.

⁶⁰ Artículo 50 LGT. *Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:*

a) *aplicando los datos y antecedentes disponibles, que sean relevantes al efecto.*

b) *Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*

c) *Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. (...)*

de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles

4ª. Por último en cuanto a los medios que pueden ser utilizados para estimar las bases, se combinan tanto los indiciarios, como datos y antecedentes directos del propio contribuyente o de otros en situaciones similares. Como afirma **MARTIN QUERALT**, "la elasticidad e imprecisión con que se recogen estos medios es coherente con el carácter del régimen de estimación indirecta, que no puede determinar a priori cuáles y de qué tipo pueden ser los mas eficaces"⁶¹.

Por tanto, estos medios deben ser aplicados conjuntamente y no alternativamente, ya que es la única forma de que la Administración pueda llegar a estimar la base.

Entiendo que otra característica es el deber de la Administración de expedir un informe razonado que justifique la aplicación de este régimen, la cual, por estimar su gran importancia en el procedimiento y sus efectos, he considerado oportuno dotarla de un epígrafe propio.

B) Deber administrativo de informar razonadamente⁶².

El origen de dicho informe se encuentra en la supresión, por la reforma de 1985, del deber de la Administración de dictar un acto previo declarativo de la aplicación de este régimen, que debía ser notificado previamente al contribuyente para que ejercitara, si era oportuno, su derecho de impugnación.

El fin con el que se establece este deber es evitar una posible arbitrariedad de la Administración a la hora de aplicar este régimen, por lo que el órgano gestor o inspector, deberá hacer constar en un informe razonado las causas que motivan su aplicación, así como los medios y valoraciones efectuadas.

Por lo anteriormente expuesto dicho informe resulta ser un trámite esencial en el procedimiento, cuyo fin es garantizar la defensa del contribuyente, dadas las dificultades que podrían plantearse al mismo, para la impugnación de los medios utilizados o del resultado de tal estimación, pudiendo generar su omisión una grave indefensión a aquel, por desconocer los criterios adoptados por la Administración para estimar la base.

⁶¹ Cfr. MARTIUN QUERALT, J. el al, o.c. p. 363

⁶² Artículo 51 LGT. I. Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias: 1º. La Inspección de los Tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, retenedores o beneficiarios de las desgravaciones, informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta.
- b) Situación de la contabilidad de registros obligatorios del sujeto inspeccionado.
- c) Justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos.
- d) Cálculos y estimaciones efectuadas en base a los anteriores.

2º. En aquellos casos en que no medie actuación de la Inspección de los Tributos, el órgano gestor competente dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a los que se refieren los artículos 121 y 124 de esta Ley y con expresión de los datos indicados en las letras a), c) y d) del número anterior.

VI. CONCLUSIONES.

Primera. Se ha de resaltar que la totalidad de la doctrina consultada, que aparece en la bibliografía seleccionada, coincide en considerar que la base imponible es el elemento cuantificador del hecho imponible y más concretamente de su elemento objetivo. Si esta idea la elevo a la categoría de conclusión es porque, naturalmente, me parece muy útil para satisfacer la necesidad de entendimiento de la legislación y de la doctrina.

Segunda. He intentado dar cuenta de las diferentes clases de bases imposables que aparecen en la doctrina estudiada, para lo cual propongo la tipología que aparece en el epígrafe tercero. A este respecto, conviene matizar la función didáctica que cumplen estas clasificaciones, pero sin olvidar que aunque existen tantas tipologías como autores, ninguna de ellas resulta ser exacta, sino aproximada, puesto que todas tratan de aprisionar o encasillar la realidad, por lo que suelen ofrecer una visión parcial de la misma.

Tercera. Por último, se ha de decir que aunque la labor realizada ha consistido en efectuar una reflexión sobre la base imponible en la legislación tributaria general, he llegado a la conclusión de que la respuesta a las dos cuestiones planteadas al iniciar este trabajo, relativas a: ¿qué es? y ¿cómo se determina la base imponible?, se hallará en el seno del Derecho tributario especial, donde se encuentra el grueso de la normativa acerca de base imponible y regímenes de determinación. Por ello, estimo necesario efectuar, en su momento, un análisis de la base imponible en los diferentes impuestos, no sólo para enriquecer este concepto, sino también, en su caso para contrastarlo.

BIBLIOGRAFIA SELECCIONADA.

AAVV, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª ed, Ed. Tecnos, Madrid 1995.

AAVV, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, Madrid 1991.

AAVV, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. T. I y II*, Dirigidos por Narciso Amorós Rica, Ed. Edersa, Madrid 1993.

AAVV, *Comentarios a la Ley del IRPF y al Reglamento del Impuesto*, Ed. Colex, Madrid 1993.

2. *La aplicación del régimen de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que así lo declare, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquél. En los recursos y reclamaciones interpuestos podrá plantearse la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta.*

AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol I y II*, (Homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda), Ed. IEF, Madrid 1991.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho Financiero*, 1ª ed., Ed. Librería Compás, Alicante 1991.

BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. II, T. I., Milano, Giuffré 1957.

CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero, Vol. II. Derecho Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid 1994.

CORRAL GUERRERO, L., *Introducción al Derecho tributario*. Ed. Trivium, Madrid 1993.

CORRAL GUERRERO, L., *La prueba tributaria*, Documento de trabajo nº 9201, EUEE, Madrid 1992.

CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Ed. Civitas, Madrid 1985.

DUVERGER, M., *Instituciones financieras*, (traducción de D. Jacinto Ros Hombravella), Ed. Bosch, Barcelona 1960.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 17ª ed, Ed. Marcial Pons, Madrid 1995.

GENOVA GALVAN, A., *Los regímenes de determinación de la base imponible*, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 181, 1986.

GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, (traducción del Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1957.

LACASA SALAS, J. y DEL PASO BENGOA, J., *Procedimiento de la Inspección de los tributos. Comentarios al Reglamento General*. Ed. CISS, Valencia 1990.

MANTERO SAENZ, A., *Compendio de Derecho Tributario Español*, 4ª ed, Ed Edersa, Madrid 1984.

MEHL, L., *Elementos de Ciencia Fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona 1964.

PALAO TABOADA, C., *Métodos y procedimientos de determinación de bases imponibles*, en *Revista de HPE*, nº 79, 1982.

PEREZ DE AYALA, C., *Temas de Derecho Financiero*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, UCM, Madrid 1990.

PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E., *Derecho Tributario I y II*. Ed. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1994.

PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 5ª ed, Ed. Civitas, Madrid 1995.

RAMALLO MASSANET, J., *La base imponible*, en Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, nº 20, 1978.

ROSEMBURG, T., *Elementos de Derecho Tributario*, Ed. PPU, Barcelona 1989.

ROZAS VALDES, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Ed. Marcial Pons, IEF, Madrid 1993.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, discurso leído en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid 1970.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60, 1965.