

Adilson Rodrigues Pires
Helena Taveira Tôres
(organizadores)

PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

Estudos em homenagem ao
Professor Ricardo Lobo Torres

RENOVAR
Rio de Janeiro • São Paulo • Recife
2006



Associação Brasileira de
Direito Tributário
ESTRADA DO AURIFERO
140 - BARRA DO CARVALHO
RIO DE JANEIRO - RJ

35148(81)
2952
801

Todos os direitos reservados à
LIVRARIA E EDITORA RENOVAR LTDA.
MATRIZ: Rua da Assembleia, 10/2.421 - Centro - RJ
CEP: 20011-901 - Tel.: (21) 2531-2205 - Fax: (21) 2531-2135
FILIAL RJ: Tel.: (21) 2589-1863 / 2580-8596 - Fax: (21) 2589-1962
FILIAL SP: Tel.: (11) 3104-9951 - Fax: (11) 3105-0359
FILIAL PE: Tel.: (81) 3223-4988 - Fax: (81) 3223-1176
LIVRARIA CENTRO (RJ): Tel.: (21) 2531-1316 / 2531-1338 - Fax: (21) 2531-1873
LIVRARIA IPANEMA (RJ): Tel.: (21) 2287-4080 - Fax: (21) 2287-4888

www.editorarenovar.com.br renovar@editorarenovar.com.br
SAC: 0800-221863
© 2006 by Livraria Editora Renovar Ltda.

Conselho Editorial:

- Arnaldo Lopes Süsskind — Presidente
- Carlos Alberto Menezes Direito
- Caio Tácito
- Luiz Emigdio F. da Rosa Jr.
- Celso de Albuquerque Mello (*in memoriam*)
- Ricardo Pereira Lira
- Ricardo Lobo Torres
- Vicente de Paulo Barreto

Revisão Tipográfica: Severina Barbosa da Silva

Capa: Sheila Neves

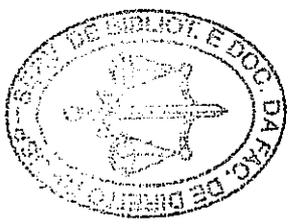
Editoração Eletrônica: TopTextos Edições Gráficas Ltda.

00825

CIP-Brasil, Catalogação-na-fonte
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

P162 Princípios de direito financeiro e tributário - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres / Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (organizadores). — Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
1,070 p.: 23 cm
ISBN 85-7147-541-5
1. Direito financeiro e tributário — Brasil. I. Título.
CDD 346.81052

Proibida a reprodução (Lei 9.610/98)
Impresso no Brasil
Printed in Brazil



13362107

Sumário

Prefácio IX

I

CONSTITUIÇÃO, DIREITOS HUMANOS E PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO

1. Nelson Saldanha. Justiça e Utopia. Reflexões na Entrada do Milênio..... 3

2. Celso de Albuquerque Mello. As Sanções e os Direitos Humanos na Ordem Jurídica Internacional..... 9

3. Heleno Taveira Tôres. Fundos Especiais para Prestação de Serviços Públicos e os Limites da Competência Reservada em Matéria Financeira..... 35

4. José Marcos Domingues de Oliveira. Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias..... 63

5. Adilson Rodrigues Pires. O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário..... 75

6. Betina Treiger Gruppenacher. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial..... 99

7. Fernando Facury Scalf. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos..... 115

8. Gustavo Miguez de Mello. Justiça Tributária e Estado Social na Constituição..... 133

El reto de la simplificación de los sistemas tributarios

César García Novoa*

1. Introducción. Simplificación tributaria y métodos de simplificación. — 1.1. Armonización con las exigencias de capacidad económica. — 1.2. Eficacia en la aplicación del sistema tributario. — 1.3. Principio de generalidad tributaria. — 1.4. Practicabilidad administrativa. — 1.5. Principio de seguridad jurídica. — 1.6. Principio de limitación de costas indirectas. — 1.7. Limitación de obligaciones formales y autoincubación. — 1.8. Recaptulación. La admisibilidad de las estimaciones objetivas.

1. Introducción. Simplificación tributaria y métodos de simplificación

La simplificación de los sistemas tributarios constituye uno de los grandes retos de la fiscalidad de nuestros días, ya que, por muchas razones, los ordenamientos fiscales se han ido convirtiendo en realidades cada vez más complejas. No es este el momento de analizar las razones últimas de este fenómeno. No vamos a referirnos a la complejidad derivada de una dinámica de los sistemas fiscales modernos que ya denunció Mancur Olson en su clásico *Auge y declive de las nacio-*

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario; Universidad de Santiago de Compostela, España.

nes: una complejidad deliberadamente buscada, que beneficia a los técnicos y expertos de Derecho Tributario y a los contribuyentes que pueden pagárselos, y que a la vez permite, a los políticos y burócratas sacar partido de esa complejidad voluntariamente buscada, otorgando dispensas de tributación a través de beneficios fiscales que son pensados por los grupos de presión¹. Esta es una realidad patente en los actuales sistemas fiscales y como señala TIPKE, "las numerosas normas especiales sobrecargan las reglas generales y la concepción del sistema queda oculta por un conglomerado de supuestos excepcionales"².

Pero la complejidad creciente de los sistemas tributarios tiene otras causas menos "inconfesables". Recuértese, en Italia, la Comisión de Estudio para la *Simplificación de los Procedimientos y para la Factibilidad y Aplicabilidad de las Leyes*, creada a instancia, de M.S. GIANNINI, a la sazón Ministro para la Función Pública, y presidida por BARETTONI ARLERI, que elevó un Informe al Parlamento el 16 de noviembre de 1979. En este documento se ponía sobre el tapete una serie de cuestiones relacionadas directamente con la efectiva realización del principio de capacidad económica, entre las que se destacaba que el afán de medir la capacidad económica singular lleva, inexcusablemente, a la complejidad del sistema³. En el mismo sentido, ha señalado en nuestro país CUBERO TRUYO que la complejidad de los sistemas tributarios modernos es una realidad inherente al desarrollo del principio constitucional de capacidad económica y a las dificultades técnicas para su aplicación, especialmente en tanto se siga identificando la realización de la capacidad económica con la necesidad de individualizar siempre y de modo pormenorizado dicha capacidad subjetiva⁴. Se trata, en suma, de exponer una evidencia como que el ordenamiento tributario tenga que enfrentarse, entre otras cosas, al conflicto entre la necesidad de aplicar las normas que se refieren o regulan magnitudes con relevancia tributaria — es decir, de hacer prac-

ticables dichas normas — y la imposibilidad material de llegar a un conocimiento perfecto o exacto de dichas magnitudes. Las exigencias de capacidad económica venían imponiendo siempre, en especial en el ámbito de las rentas empresariales, estimaciones "directas" de la base, pero la estimación directa es por definición sumamente compleja, entre otras cosas porque impone la "obtención de bases en cuantías absolutas"⁵, requiriendo un cómputo individualizado de cada uno de los numerosos componentes de la renta. Y si ello no plantea excesivos problemas en relación con contribuyentes que sólo perciben rendimientos de trabajo o de capital, sí dificulta la aplicación del impuesto en casos en los que es necesario aislar dentro del componente de rentas un grupo de las mismas que plantean especiales problemas, como son las rentas de actividades empresariales desarrolladas por personas físicas⁶.

A la luz de estas consideraciones, creemos que se debe intentar recuperar la vigencia de los llamados "régimenes de estimación objetiva", especialmente aplicables en la imposición sobre la renta y que han alcanzado cierta difusión en los sistemas anglosajones bajo la denominación de las *formula apportionment*. Estos regimenes consisten en la definición de unas "normas materiales" alternativas a las que configuran el régimen de estimación directa, orientadas a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan su "medición directa", al tiempo que, por medio de los mismos, se flexibiliza la obligación de llevanza de contabilidad por empresarios y profesionales. Se trata además, como señala GENOVA GALVAN, de regimenes diferentes dentro de un mismo tributo — normalmente IRPF o IVA —, y *subjetivamente especiales*, por cuanto "su ámbito de aplicación queda referido a un concreto de grupo de contribuyentes identificados por criterios diversos"⁷.

En nuestro país, los regimenes objetivos de determinación de la base tendrán una aplicación preferente en relación con el IRPF, respecto al cual se prevé un régimen de determinación de la base impo-

1 Hemos manejado la edición *The Rise and decline of nations : economic growth, stagnation, and social rigidities* New Haven : Yale University Press, cop. 1982.

2 TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. Herrera Molina, Marcial Pons IEF, Madrid, 2002, pag. 86.

3 RESCIGNO, G., *Fantasia e applicabilità delle leggi*, Rimini, 1983, pags. 10 a 15.

4 CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 32.

5 Como dice POVEDA BLANCO, F., "El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico", *Impuestos*, t. I, 1992, pag. 130.

6 Véase al respecto GARCIA-FRESNEDA GEA, F., *El régimen especial simplificado en el IVA*, Editorial Comares, Granada, 2002, pag. 11.

7 GENOVA GALVAN, A., *Los denominados regimenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*, Universidad de La Laguna, Secretaría de Publicaciones, pag. 466.

nible que en lugar de computar cada uno de los componentes de renta, pone su atención en índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Y también respecto al IVA, donde la propia Sexta Directiva de 1977 permite la simplificación para las pequeñas empresas, mediante el régimen especial previsto en el art. 24 y la solicitud por los distintos Estados de medidas de simplificación, que el Consejo debe adoptar por unanimidad, al amparo del art. 27.

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, como en su momento señaló SAINZ DE BUJANDA, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base pero siempre tomando dicha base imponible como referencia⁸. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un *rendimiento neto*, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación del índice correspondiente, como señala la Orden 225/2003, de 11 de febrero). Y, en segundo lugar, de regímenes, supuestamente de *estimación directa*, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero presumen parte de los gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el que se calcula a tanto alzado las provisiones y los gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5 %, según el artículo 28, 4º de la Ley del IRPF y el artículo 28 del Reglamento, que también es un método objetivo en tanto utiliza "padrones" medios para verificar una parte de la base.

A nuestro juicio existen sólidos argumentos para defender estos regímenes, aunque también nos encontramos con dificultades teóricas para su aceptación. El fundamento de estos regímenes hay que buscarlos en distintos principios y valores, casi todos ellos con cobertura constitucional.

La primera cuestión importante que suscita la aceptación de los regímenes de estimación objetiva no es otra que la posible vulneración

a través de los mismos, de las exigencias de *capacidad económica realtiva*. Los sistemas "objetivos" de tributación se basan en abstracciones y generalizaciones y a través de los mismos no se pretende conocer los verdaderos ingresos y gastos del sujeto, sino que se utilizan parámetros que, en el mejor de los casos, se aproximan al rendimiento medio del sector empresarial o profesional. Por ello, suelen enfrentarse tradicionalmente a las exigencias de capacidad económica⁹ en tanto pueden entenderse como una renuncia a estimar adecuadamente la capacidad individual de cada contribuyente. El problema se ha planteado especialmente en Alemania con las llamadas normas de simplificación, que adoptan la forma de "estimaciones a tanto alzado" — *Pauschalierung* — y respecto a las cuales el *Bundesfinanzhof* se ha pronunciado en torno a que esta estandarización o tipificación de la determinación de la base imponible puede contradecirse con la "justicia fiscal individual"¹⁰.

Por esta misma razón, las formulas "objetivas" de determinación de las bases fueron tradicionalmente rechazadas, al ser categorizadas como instrumentos de fraude. Así ocurría en nuestro país en relación con las desaparecidas *evaluaciones globales*, respecto a las cuales señalaban CORTES DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO, que suponían una "legalización del fraude"; "ya que aunque las bases determinadas por el procedimiento de evaluación global sean inferiores a las que corresponderían si se aplicase la Ley del impuesto, aquéllas tienen el carácter de firmes y no pueden ser modificadas por la Administración". Se trataba de una crítica puntual a un modelo reprochable de estimación objetiva, que como señalan estos autores, fue acertadamente suplantada en su momento por el "sistema híbrido de estimación objetiva singular"¹¹.

9 Para CORTES DOMÍNGUEZ, M. — MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1977, pag. 77, para quienes las estimaciones objetivas significan un obstáculo muy significativo a la realización concreta del principio de capacidad económica. Véase al respecto, en relación con el régimen simplificado del IVA, NÚÑEZ GRANON, M., "El régimen especial simplificado del impuesto sobre el Valor Añadido. ¿ un impuesto alternativo?", *Impuestos*, t. II, 1995, pag. 112.

10 ARNDT, H., W.; *Praktikabilität und Effizienz*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, pag. 7.

11 CORTES DOMÍNGUEZ, M. — MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pags. 78 y 79.

8 SAINZ DE BUJANDA, F., "Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", *Hacienda y Derecho*, volumen IV, IEP, 1973, pag. 208.

Por tanto, la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia *individual*, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva.

Esta tradicional visión negativa aunque parcial del fenómeno de las estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implementando tres medidas: estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe limitarse al mínimo posible, "quedando reducido a actividades menores" y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude.

Pero frente a estas visiones parciales del fenómeno de las estimaciones objetivas, que las reprueban por constituir focos de fraude y vulneraciones solapadas de las exigencias de capacidad económica, cabe exponer una serie de argumentaciones para defender una recuperación, dentro de límites razonables, de la tributación sobre bases objetivas.

1.1. Armonización con las exigencias de capacidad económica

Así, cabe señalar que el recurso a métodos objetivo de determinación de bases imponibles, en especial en el ámbito de los rendimientos empresariales, no es, *a priori*, contradictoria con las exigencias de justicia tributaria. En primer lugar, porque la definición adecuada de un sistema de estimación objetiva de este tipo impone, como ya señalamos, que el mismo constituya una simple técnica o método de determinación de la base, que a su vez medirá un hecho imponible en tanto expresión de la capacidad económica como "incorporación lógica" de la riqueza al presupuesto del tributo – sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º —. Los sistemas de determinación objetiva de las bases serán, en principio, contrarios a la capacidad económica, en la medida en que supongan, como manifestaba SAINZ DE BUJANDA, alejarse de la base imponible y dejar de ser un elemento de medición de la misma. Ello ocurrirá cuando las estimaciones objetivas no se diseñen con el fin de proceder a esa medición, sino para establecer una *base alternativa*. En estos casos, los sistemas de estimación obje-

tiva "trastocan los principios de justicia inspiradores de las normas"¹², puesto que indirectamente están gravando un hecho imponible diferente al establecido por la ley. Así, si el hecho imponible del impuesto es la "obtención de renta", que incluye la obtención de rendimientos procedentes de actividades económicas — por ejemplo, artículo 6 de la Ley del IRPF —, una cosa es determinar la medición de alguno de esos elementos a través de técnicas estimativas o *forfait* y otra muy distinta que, por medio de una *base alternativa*, el sujeto acabe tributando en función de un conglomerado de elementos indiciarios que llevarían a entender que, en la práctica, el hecho gravado es la "mera susceptibilidad de obtener renta" o, lo que es lo mismo, respecto a contribuyentes empresarios, "el mero ejercicio de la actividad empresarial". Por tanto, las críticas a los métodos de estimación objetiva no se sustentan tanto en que los mismos constituyan siempre una vulneración de las exigencias de capacidad económica, como en el hecho de que a través de los mismos se acabe generando lo que NÚÑEZ GRANÓN llama un "impuesto paralelo, que no atiende a una concreta e individual capacidad económica"¹³.

La implementación de sistemas objetivos de determinación de la base no impide además, que la Administración, en aras de hacer efectivo el principio de capacidad económica y el justo reparto de la carga tributaria, proceda a investigar la situación del contribuyente y a sancionar, incluso en vía penal, los posibles incumplimientos del particular. El propio Tribunal Supremo – sentencia de 26 de abril de 1993¹⁴ — ha entendido que recurrir a una determinación de las cantidades de fraudadas a través de medios diferentes a la "estimación directa" no supone necesariamente una "determinación ficticia de cuotas tributarias", incompatible con el ejercicio del poder punitivo por la Administración y por los tribunales.

Esta necesidad de adoptar fórmulas objetivas de tributación se hace especialmente destacable en nuestro país, respecto a un tributo como el IRPF. La tensión entre una "complejidad" cada vez más consustancial al modelo de impuesto adoptado y la necesidad de simplifi-

12 SAINZ DE BUJANDA, F., "Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", op. cit., pag. 242.

13 La autora se refiere al régimen simplificado del IVA. NÚÑEZ GRANÓN, M., "El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿un impuesto alternativo?", op. cit., pag. 112.

14 Aranzadi, 3209.

car, legítima propuestas para que la ley se replantee el régimen de la estimación objetiva frente a una regulación actual relegada al ámbito reglamentario, lo que permitiría abrir el debate de los regímenes objetivos o *forfetarios* como alternativa para garantizar una simplificación de la imposición sobre los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas sin forma societaria y de profesionales, teniendo en cuenta además la jurisprudencia del TC en lo concerniente al principio de capacidad económica, que ha admitido la capacidad *virtual* como manifestación de capacidad económica constitucionalmente aceptable — sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º —, y que ha avalado expresamente, los métodos de determinación de cantidades deducibles “a tanto alzado”, proclamando que sus previsiones, en modo alguno vulneran el principio de capacidad económica — sentencia 214/1994, de 14 de julio, FF JJ 5 y 6 —.

1.2. Eficacia en la aplicación del sistema tributario

No son las argumentaciones expuestas las únicas esgrimibles para defender que los métodos *forfetarios* no pueden concebirse, en principio, como contrarios a la capacidad económica. Ciertamente que suele ser frecuente encontrarse con razonamientos en contra de los sistemas objetivos de tributación basados en que los mismos excluirían la supuesta prelación de la capacidad económica y la justicia en el reparto de la carga fiscal. Por otro lado se afirma también que estos métodos provocan una “igualación” que desprecia las características individuales jurídicamente relevantes, y que, por tanto, contrarían la verdadera igualdad¹⁵. O que el único valor que defienden es el interés recaudatorio. Así, autores como MERINO JARA señalan que la estimación objetiva “...constituye un cómodo expediente al que se recurre con demasiada frecuencia con tal de asegurar unos mínimos niveles de recaudación”¹⁶.

15 Que la Administración convierte en igual lo que fue tratado por el legislador — y debe ser tratado — como desigual. DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Derecho Tributario. Derecho Penal e Tipo*, Ed. Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 1988, pag. 271.

16 MERINO JARA, I., “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *RDFHP*, nº 221, 1992, pag. 984.

Las objeciones a los métodos de determinación objetiva de las bases que hemos expuesto y que se fundamentan en que los mismos no respetan las exigencias del principio de capacidad económica relativa, presuponen que este principio sólo se hace realidad en la medida en que se determina la base de forma singularizada atendiendo a la capacidad particular de cada contribuyente. Ello, sin embargo, pone de manifiesto un claro alejamiento de la realidad, al ignorar los condicionantes impuestos por la masificación del sistema tributario actual. En un sistema tributario de incidencia masiva la particularización de la base a partir de una capacidad evaluada pormenorizadamente y caso por caso resulta imposible, y sólo cabe a partir de una exacerbada complejidad tanto del sistema de normas como del conjunto de obligaciones y deberes formales a cargo del contribuyente; ello redundando en el aumento cada vez mayor de bolsas de fraude, bajo la forma de “economía sumergida”, en especial en ciertos países en vías de desarrollo. Al margen del contenido de la capacidad económica subjetiva, lo cierto es que sin la garantía de una aplicación general y eficaz del tributo no puede hablarse de que el mismo esté respondiendo a los postulados de justicia del sistema tributario, que no pueden basarse exclusivamente en la capacidad contributiva¹⁷.

Es necesario, por tanto, asegurar la potencialidad recaudatoria del sistema y evitar su vaciamiento como consecuencia de incumplimientos masivos en sectores económicos cuyas características y tipo de actividad les hace especialmente propicios al fraude y a la ocultación. Conviene recordar que el Tribunal Constitucional español ha aceptado una cierta renuncia a una medición pormenorizada de la carga tributaria para lograr una eficacia en la aplicación del tributo, cuando en

17 Que la capacidad contributiva no es el único índice de justicia tributaria, sobre todo a partir del artículo 31, 1 de la Constitución lo dejan bien claro LOZANO SERANO, C. — MARTÍN QUERALT, J., al señalar que en la actualidad “... reaparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica — titularidad de un patrimonio, percepción de renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza — proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros principios del ordenamiento tributario — igualdad y progresividad — como con los principios de justicia del gasto público”. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pag. 140. Véase también, PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Civitas, REDF*, nº 88, 1995.

la sentencia 214/1994, de 14 de julio, señaló que "...para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecutiva de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario para regular actos y relaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica" - FF JJ 5 y 6).

Y así, cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea *razonablemente eficaz*. La estimación objetiva sacrificaría una concepción rigurosa de las exigencias de capacidad económica relativa en aras de una simplificación que asegure la aplicación a todos del sistema tributario. La simplificación a través de estimaciones objetivas intentaría resolver un inevitable conflicto entre la necesidad de particularizar la carga tributaria con arreglo a criterios de capacidad económica subjetiva y la eficacia de un sistema fiscal que, precisamente por eso, se torna complejo para una Administración que dispone de medios limitados para una aplicación masiva del tributo. Así, señala HERRERA MOLINA que el "conflicto sólo es legítimo cuando las normas de simplificación son el precio que hace posible la aplicación efectiva del tributo y - por tanto - garantizan una eficaz aplicación efectiva del tributo y - por tanto - garantizan una eficaz aplicación efectiva del tributo y - por tanto - garantizan una eficaz aplicación efectiva del tributo" ¹⁸. Por tanto, de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica ¹⁸. Por tanto, no sería inconstitucional renunciar a una exacta individualización de la capacidad económica de cada contribuyente, y suplirla por una "tributación por la media" ¹⁹, si con ello se consigue una eficaz aplicación del sistema tributario a todos o a la inmensa mayoría. Como dice FERREIRO LAPATZA, los gravámenes sobre rendimientos medios potencia

les garantizan, en este sentido, "una aplicación de la ley más justa por más general y, en este sentido, igual" ²⁰.

Como ya señaló hace algún tiempo SIMON ACOSTA, no cabe considerar como justo exclusivamente el método de estimación directa, ni cabe tampoco afirmar que todos los métodos de estimación objetiva sean injustos y contrarios a los principios que deben inspirar el sistema tributario. Por el contrario, "la generalización de las estimaciones directas haría recordar el aforismo *summum ius, summa iniuria*, pues la presión fiscal indirecta que se echaría sobre las espaldas de los contribuyentes pequeños no compensaría la perfección de una determinación exacta de su base" ²¹.

1.3. Principio de generalidad tributaria

Además de todo lo dicho, las estimaciones objetivas pueden suponer un eficaz instrumento para recuperar la vigencia del principio constitucional de generalidad. Como ya hemos señalado, la defensa de la justicia de los métodos objetivos de determinación del tributo está, en buena medida, en la igualdad a partir de la generalidad de la aplicación, en el marco de un ordenamiento que vele por la "eficacia aplicativa de los tributos". No olvidemos que si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la ley, ésta impone la generalidad, "que no es más que un reflejo de la propia igualdad" ²². Y que no cabe hablar de justicia tributaria sólo a partir de la capacidad económica, al margen de las exigencias de igualdad. La generalidad, como en su momento denunció el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se puede vulnerar *de lege data* cuando se aplica un ordenamiento que, sobre el papel, pretende gravar todas las manifestaciones de riqueza de acuerdo con el principio de capacidad económica, pero que, *de facto*, no consigue que todas ellas tributen o lo hagan en la medida en que la norma pretende ²³.

20 FERREIRO LAPATZA, J.J., "Impuesto al tanto, castigo al listo, premio al delincuente", *Quincena Fiscal*, nº 1, 2003, pag. 12.

21 SIMON ACOSTA, E., *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, Cuarta, Madrid, 1981, pag. 257.

22 CORTES DOMÍNGUEZ, M. — MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pags. 89 y 90.

23 Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho*

18 HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Pons-Fundación Oriol y Urquijo, Madrid, Barcelona, 1998, pag. 40.

19 DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Derecho Tributario. Derecho Penal e Tipo*, op. cit., pag. 271.

Esta reivindicación de la generalidad hay que llevarla a cabo a partir del presupuesto del carácter masivo que las relaciones tributarias tienen en nuestros días — reconocido por el TC entre otras, en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/1995, de 13 de noviembre — lo que provoca un traslado al contribuyente de funciones tributarias que habitualmente venía asumiendo la Administración, junto con una imposibilidad de control universal, generadora de un riesgo de que se extiendan los comportamientos elusivos. Hay que tener en cuenta que la generalidad, "en cuanto acarrea una extensión de la base aplicativa, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias", pero también que "el principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas". De ahí que resulte defendible una idea de generalidad que tome como punto de partida al "contribuyente medio" y que parta de la idea de que la simplificación constituye un beneficio común, para la Administración y para los contribuyentes²⁴. La formulación, en relación con la base imponible, de reglas basadas en ese "contribuyente medio" — lo que la doctrina alemana denomina "razonamiento tipificante" — *Typisierende Betrachtungsweise*²⁵ — y la *brasiliená padronizações*²⁶ — supone atender a *índices o signos externos que normalmente se poseen en mayor o menor cantidad*. Esta referencia a la "normalidad" es la esencia de la estimación objetiva, porque, como ya indicaba PALAO TABOADA, lo "objetivo" es lo opuesto a lo "subjetivo", y supone prescindir de los rasgos individuales de una cosa para atender a lo que ésta tiene de común o universal²⁷.

La necesidad de tomar en cuenta a ese contribuyente "medio" para hacer efectiva una generalidad que busque la claridad estructural y la sistematicidad, es especialmente importante en los tributos masivos, en los cuales la imposición sobre la renta ocupa un lugar destacado. Y respecto a los cuales resulta trascendental garantizar la *practicabilidad* de las normas tributarias. A este respecto, señala HERRERA MOLINA, que "la peculiaridad de las normas de simplificación radica en que prescinden de la capacidad económica *real*, en aras de la *practicabilidad administrativa*", añadiendo que el conflicto no se plantea entre capacidad económica y otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es immanente al tributo y a su aplicación"²⁸.

1.4. Practicabilidad administrativa

La practicabilidad de las normas tributarias — que ha sido objeto de especial atención en la dogmática alemana — se puede definir como "el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes"²⁹. La simplicidad de la aplicación requiere simplicidad en la configuración del ordenamiento y por eso, la practicabilidad tiene una primera manifestación, íntimamente enraizada también con las exigencias de seguridad jurídica, "tiende a conceptualización abstracta" de las normas tributarias, lo que puede exigir un alejamiento de la realidad, incluso respecto a las bases imponibles.

Como ya dijimos en relación con la ejecución de la norma, las exigencias de practicabilidad son especialmente importantes en aquellas disposiciones susceptibles de "aplicación en masa"³⁰, y respecto a las cuales pueden ser precisas, como recuerda ARNDT, las mismas han sido admitidas en Alemania por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, en lo relativo, por ejemplo, a la fijación a tanto alzado de gastos deducibles — así, la sentencia arquetípica de 2 de febrero de 1951 —. La practicabilidad impone que, en lugar de proceder a extraer de un hecho individual, dotado de toda la complejidad inherente a la realidad fáctica, las circunstancias relevantes que permiten

Financiero y Tributario, t. I, vol. 3º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, pags. 182 a 184.

24 CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, op. cit., pag. 38.

25 WENNRICH, E., *Die Typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, 1º ed., Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, 1963, pag. 1.

26 DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*, op. cit., pag. 258.

27 PALAO TABOADA, C., "La estimación objetiva singular", *Civitas, REDF*, 1974, nº 2, pag. 379.

28 HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pags. 164 y 165.

29 ARNDT, H., *Praktikabilität und Effizienz*, op. cit., pag. 7.

30 BECKER, A., *Teoria Geral do Direito Tributario*, 2ª ed., Sao Paulo, Saraiva, 1972, pags. 464 a 477.

su subsuncción en la norma, el aplicador de la ley opere a partir de un "caso típico" (*Typus*), susceptible de su inmediata subsuncción normativa. La reducción de las circunstancias individuales a un *Typus* que permite una fácil aplicación de los tributos-masa es una forma de actuar al servicio de la practicabilidad. Esta practicabilidad supondría la determinación estimativa del importe del tributo en empresarios que no llevan libros de contabilidad según las reglas mercantiles³¹.

Y esta es una evidencia que, en nuestro país, se pone de manifiesto especialmente ante la Ley reguladora de un impuesto de incidencia masiva como el IRPF, que se ha ido configurando progresivamente como una realidad cada vez más compleja, lo que dificulta su aplicación, y, sobre todo, su comprensión por el ciudadano al que va destinado³². Como señala CALERO GALLEGO, la complejidad de la legislación sobre el IRPF sólo se ve paliada por la circunstancia de que, en realidad, la inmensa mayoría de los contribuyentes no aplican la ley sino los modelos de declaración aprobados mediante Orden Ministerial³³. Respecto a la imposición sobre la renta en nuestro país, CUBERO TRUYO entiende que la estimación objetiva es la institución que mejor representa el espíritu de la simplificación, "con ella se produce una simplificación de los ejercicios liquidatorios y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la Administración"³⁴.

La simplificación y la practicabilidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial en empresarios y profesionales, hacen menos necesari-

ria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; como dice SIMON ACOSTA, las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos³⁵.

En suma; los sistemas objetivos inspirados en la practicabilidad y simplificación de los tributos son también instrumentos de previsión del fraude fiscal. Así lo ha visto la Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, otro tributo de clara incidencia masiva. En su Título XV, "medidas de simplificación", la Sexta Directiva liga la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de "evitar masivos fraudes o evasiones fiscales". Así, el artículo de "evitar masivos fraudes o evasiones fiscales... las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdoblables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final".

Por todo ello, cabe concluir que las estimaciones objetivas, medida en que se configuren como verdaderos métodos de medición aproximada de la base imponible del sujeto pasivo, o en su caso, de la magnitud determinada por las normas sustantivas y que cuenten con una regulación establecida en normas de rango legal, no sólo son aplicables, como dice ESEVERRI MARTINEZ, "sino necesarios para la aplicación de los tributos en ciertos casos"³⁶. Y además, su aceptación confirma desde la perspectiva de otros principios; para la existencia constitucional, como la seguridad, y de otros, como la llamada *limitación de costes indirectos*.

1.5. Principio de seguridad jurídica

Como señala CALVO ORTEGA, el principio de seguridad jurídica, definido de manera diversa, gira en torno a la idea de certeza en

31 ARNDT, H., *Praktikabilität und Effizienz*, op. cit., págs. 17 a 22.

32 Algunas de estas *complejidades* son inherente a la circunstancia de que el IRPF se ha convertido, desde la reforma de la LOFCA por Ley 3/1996, de 27 de diciembre, en un impuesto "parcialmente cedido", con una *desagregación* de la tarifa y la existencia de una "cuota autonómica". Complejidad que resulta aun mayor, a partir de la nueva reforma de la financiación autonómica por la Ley Orgánica 7/2001, y la Ley 21/2001, que amplían la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto al IRPF, lo que ha supuesto una regulación aun más complicada, por ejemplo, en relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual.

33 CALERO GALLEGO, J., "La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria", *Sistema Tributario y Constitución*, Santander, UIMP, 1993.

34 CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, op. cit., pag. 40.

35 SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, op. cit., pag. 26.

36 ESEVERRI, MARTINEZ, E., "La Estimación Objetiva Singular de bases imponibles", *HPE*, nº 62, 1981, págs. 230-231.

relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho: "es lo que se ha definido sintéticamente como *saber a qué atenerse* en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público"³⁷. La seguridad jurídica, principio de rango constitucional-artículo 9, 3 de la Constitución española —, tiene una vertiente subjetiva de protección de la confianza, cuya salvaguarda debe garantizarse, según el Tribunal Constitucional español en sentencia 27/1981, de 20 de julio, Fj 9º —. Y sobre todo en relación como ha señalado el propio Tribunal, con los operadores económicos en el mundo empresarial y profesional, que tienen derecho a planificar su actividad amparados por la confianza — sentencia 173/1996, de 31 de octubre — Fj 2º —. En la misma línea insistirían las sentencias 197/1992, de 19 de noviembre, — Fj 5º — y la 234/2001, de 13 de diciembre — Fj 6º —. Y es evidente que los sistemas objetivos de tributación, especialmente en actividades económicas de reducida dimensión, constituyen un claro factor de seguridad, al permitir una aproximada determinación previa de la carga fiscal. De hecho, si una de las manifestaciones más claras de la seguridad jurídica en su expresión objetiva es la tipicidad, conviene señalar que la misma surge de las abstracciones inherentes a la Teoría General y se concreta en la idea de determinación —*Bestimmtheit*— como exigencia de que los tipos aparezcan formulados de manera precisa y determinada. Pero también, la tipicidad aparece ligada a la seguridad jurídica —*Rechtssicherheit*— bajo la forma de "consideración tipificante" —*typisierende Betrachtungsweise*— que surge de "los intereses prácticos de la Administración", y de la necesidad de que a la Administración le resulte factible la aplicación masiva de las leyes tributarias³⁸.

Desde la perspectiva de la llamada "manifestación subjetiva" de la seguridad jurídica, los métodos objetivos de determinación de la base pueden coadyuvar a una "legislación más clara y comprensible"³⁹, y si bien las deficiencias técnicas de la ley no constituyen, en sí mismas,

luchas de inconstitucionalidad, la claridad legislativa es una exigencia de la seguridad jurídica⁴⁰. Así lo manifestó el Tribunal Constitucional en su sentencia 46/1990, de 15 de marzo, al señalar que "...la exigencia del artículo 9, 3 relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa..." (Fj 4º).

1.6. Principio de limitación de costes indirectos

Por su parte, el principio de limitación de costes indirectos, al que apunta el artículo 2, 2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye una "idea fuerza" de la moderna gestión de los tributos, caracterizada por una alta implicación en la misma del obligado tributario. A un ahorro de costes indirectos para el contribuyente se refiere también el artículo 103, 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria "que minimize los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias". Este principio, a su vez, trae causa del principio de economía en la actuación administrativa, que ya recogía el artículo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, y que se traduce en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo Común, por ejemplo, el del artículo 35 f), que reconoce el derecho del ciudadano a no presentar documentos que se encuentren en poder de la Administración y que se manifiesta también en los artículos 3, g) y 3 j) de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente; este último precepto reconoce el derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte *menos gravosa*⁴¹.

37 CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario*, I, Parte General, Civitas, Madrid, 2002, págs. 85 y 86.

38 ISENSEE, J., *Die Typisierende Verwaltung*, Duncker & Humboldt, Berlin, págs. 61 a 67; XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva*, Dialética, São Paulo, 2002, págs. 18 y 19.

39 FERREIRO LAPATZA, J.J., "Impuesto al tomo, castigo al listo, premio al delinciente", op. cit., pag. 12.

40 RODRIGUEZ BEREJO, A., "Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición", *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, 2ª edición, 1999, pag. 150.

41 Precepto que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración. Véase LASARTE ALVAREZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones CEF, Madrid, 1999, pag. 67.

Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de "coste", de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de "presión fiscal indirecta". La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de "economía del impuesto", formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición⁴². Regla o principio que, posteriormente sería retomado, entre otros, por la doctrina alemana — *Wirtschaftlichkeit* — y traducido posteriormente, en palabras de NEUMARK, en la exigencia del "mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias" para que los tributos "resulten prácticos"⁴³. Este principio es también una regla esencial en el ordenamiento tributario de los modernos Estados de Derecho.

Y si hay un punto en el que la reducción de la "presión fiscal indirecta" se manifiesta de un modo especial, ese no es otro que la flexibilización de las exigencias de llevanza de contabilidad. El cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil puede suponer enormes costes fiscales indirectos para las actividades empresariales de reducida dimensión. Por el contrario, la simplificación de las obligaciones contables no colisiona en modo alguno con la relevancia y funcionalidad de la contabilidad como elemento probatorio de la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo ya que, aunque la contabilidad, como dijo la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º, tenga la condición de "elemento acreditativo de la situación económica y financiera del contribuyente", no parece que su llevanza rigurosa sea la única vía de fijar una base imponible adecuada⁴⁴. Así lo ha expresado la jurisprudencia del TJCE que ha experimentado en este punto una clara evolución, mientras en la sentencia *GT Link* de 17 de julio de 1997 (As. 242/95) el Tribunal viene a reconocer que la contabilidad es el único mecanismo para analizar la situación financiera de una empresa, en la sentencia *Futura Participations* de 15 de mayo de 1997 (As. 250/95), el Tribunal de Luxemburgo reconoce — en este caso, respecto a los esta-

blecimientos permanentes — el derecho a prescindir de una contabilidad reglada y determinar sus bases de acuerdo con un sistema objetivo o *formulario*. En concreto, el TJCE entiende que denegar a un establecimiento permanente la prueba de sus pérdidas deducibles aplicando un método de determinación objetiva de la base, cuando ese método se admite para los residentes, supone una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad⁴⁵. Lo que supone, en palabras de CAAMANO-CALDERON-MARTIN JIMÉNEZ⁴⁶, que cualquier establecimiento permanente podrá exigir la omisión de la llevanza de una contabilidad ajustada a las normas mercantiles, y por tanto, la aplicación de los regímenes de estimación objetiva que el ordenamiento del Estado de establecimiento tenga previsto para los empresarios residentes. Lo que supone una generalización de los regímenes de estimación objetiva para los establecimientos permanentes y, por tanto, un espaldarazo a la vigencia de los mismos.

1.7. Limitación de obligaciones formales y autoinculpación

La reducción de costes indirectos tiene además una proyección indudable en el ámbito de los derechos fundamentales del contribuyente. La limitación de las obligaciones contables supone evitar que el contribuyente se coloque en una tesitura en la que, frecuentemente, se rebasa el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse, como un elemento de protección de su presunción de inocencia⁴⁷.

En principio, conviene recordar que el Tribunal Constitucional avaló la exigencia de llevanza de contabilidad, al señalar que "los documentos contables son documentos acreditativos de la situación eco-

42 SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona 1947, libro V, vol. III, págs. 117 y ss.

43 Véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF Madrid, 1974, págs. 426 y 427 y 437.

44 LUCAS DURAN, M., "La contabilidad en el marco de la armonización del Derecho europeo de sociedades", *RDFHP*, nº 242, 1996, págs. 913 y ss.

45 En la sentencia *Futura Participations* se plantea la cuestión de la deducibilidad de pérdidas por parte de un establecimiento permanente en Luxemburgo de una sociedad francesa. Para el Tribunal las condiciones para probar las pérdidas deducibles y, en concreto, la contabilidad, no pueden ser más rigurosas para los establecimientos permanentes que para los nacionales residentes.

46 CAAMANO ANIDO, M.A. — CALDERON CARRERO, J.M. — MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, t. II, 1996-1999 La Ley, Madrid, 2001, pag. 44.

47 SOLER ROCH, M.T., "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", *RTT*, nº 30, julio-septiembre 1995, pag. 108

nómica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los artículos 17,3 y 24, 2 de la Constitución..." (sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º). De ello se deduce que el Tribunal Constitucional parece haber sido taxativo a la hora de afirmar que, cuando el obligado tributario aporta o exhibe documentos cuya existencia viene impuesta por la ley, no se está autoinculcando. Pero frente a esta argumentación señala SOLER ROCH que, aunque es verdad que cuando el contribuyente aporta datos o documentación no está declarando o admitiendo su culpabilidad, "no es menos cierto que el poner de manifiesto, aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento, la realización de hechos imponibles no declarados en su día o declarados y valorados insuficientemente, aportando además la declaración justificativa de esos hechos, constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria"⁴⁸. Y a la hora de la verdad, lo cierto es que la obligación de aportar estos documentos puede derivar en la imposición de una sanción, a pesar de la pretensión de separación de procedimientos iniciada a partir del artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y RD 1930/1998, de 11 de septiembre. Ni la llevanza de contabilidad ni ninguna obligación formal o de colaboración puede mantenerse en los supuestos en que aparece el riesgo de que tal colaboración puede servir para acusar al contribuyente de delito o de infracción administrativa. Lo que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en las sentencias *Fumbe* de 25 de febrero de 1993 (TEDH 1993, 7), *Saunders* de 17 de diciembre de 1996 (TEDH 1996, 67) y *JB contra Suiza*, de 3 de mayo de 2001 (TEDH 2001, 322) podrían suponer una vulneración del derecho a no autoincriminarse.⁴⁹

48 SOLER ROCH, M.T., "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", op. cit., págs. 112. Véase al respecto, la sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, sobre la obligación de someterse al test de alcoholemia, con la equiparación del mismo con el deber de aportar a la Administración tributaria documentos contables - FJ 8º.

49 Téngase en cuenta que el artículo 6, 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales - que forma parte de nuestro ordenamiento interno según el artículo 96, 1 de la Constitución - recoge que

Cierto es que existe una tendencia en la doctrina a entender que la aportación de documentos cuya llevanza sea obligatoria *ex lege* no constituiría *declaración* a los efectos del artículo 24, 2 de la Constitución, por lo que tal aportación no estaría protegida por el derecho a no autoincriminarse, en la medida en que la contabilidad existe al margen de la voluntad del sujeto. Esta argumentación suele apoyarse en la sentencia *Saunders*, que no extiende el derecho a no declarar contra uno mismo y a no aportar cierto material incriminatorio al material que pueda obtenerse del sujeto por medios coactivos, pero que tenga una existencia independiente de su voluntad⁵⁰. Por tanto, la *tacha de inconstitucionalidad* afectaría sólo a documentos que tengan su causa última en la voluntad del sujeto - no a aquellos cuya existencia venga impuesta por una norma con rango legal - siempre que se obtengan de modo coactivo. Diferenciación - entre documentos de existencia voluntaria o no - que el Tribunal vuelve a sacar en la sentencia *JB contra Suiza*. En cualquier caso, dejar un derecho fundamental como el derecho a no autoinculparse - artículo 24, 2 de la Constitución - al albur de la decisión de una norma de establecer o no una obligación de llevanza sobre ciertos documentos contables, sin especificar siquiera si se entiende por obligación legal la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil o si puede ser la ley fiscal la que establezca esta obligación, parece inapropiado⁵¹. Por eso, entendemos

todo ciudadano tiene derecho a un proceso equitativo en los litigios sobre "sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella". El Tribunal de Estrasburgo viene incluyendo el derecho a no autoinculparse dentro del "derecho a un proceso equitativo". Y si bien este artículo 6, 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos no es aplicable a la materia tributaria, sino sólo a los "litigios de carácter civil" entre los particulares, aunque las cuestiones fiscales provocan repercusiones patrimoniales en la esfera de intereses del reclamante, si es evidente que los procedimientos tributarios pueden derivar en "acusación en materia penal", y aquí sí resulta plenamente aplicable el artículo 6, 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; véase FALCON Y TELLA, R., "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *Quincena Fiscal*, nº 3, 1996, págs. 6.

50 Sin que creamos oportuno incluir también el discutible requisito de la existencia cierta de la documentación exigida, ya que para que pueda invocarse válidamente el derecho a no declarar contra sí mismo debe bastar que los datos solicitados no tengan carácter voluntario, independientemente de la certeza o no de su existencia.)

51 Véase al respecto, BANACLOCHE PEREZ, J., "El nuevo procedimiento sancionador", *Impuestos*, II, 1998, págs. 89.

que no basta para calificar como "material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*" excluido de la protección del derecho a no autoinculparse, toda obligación contable, sino que la calificación en este ámbito ha de ser material y no simplemente formal; ha de entenderse como "obligación *ex lege*" las obligaciones contables ajustadas a las disposiciones del Código de Comercio, esto es, la contabilidad de cuya llevanza pretende relevar la estimación objetiva⁵². Por el contrario, la obligación de llevanza de contabilidad, unida a la idea de que la aportación de la misma a requerimiento de la Inspección no constituye autoinculparción, supone dotar a la Administración de una prueba obtenida coactivamente, de la que puede derivar para el sujeto una consecuencia punitiva. Y ello, en tanto que el propio artículo 34, 2 de la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente dispone que los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de comprobación pueden ser utilizados en el procedimiento destinado a imponer la sanción, incorporación a la que se refiere, en nuestro ordenamiento, el artículo 29, 3 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre⁵³. Esta previsión juega también a favor de la limitación de los deberes formales de colaboración por parte del contribuyente, como factor de tutela de su derecho a no autoinculparse. Sobre todo en ordenamientos como el español, en el que no está tipificado como comportamiento engañoso de la Administración el uso de potestades tributarias ordinarias para obtener pruebas de cualquier delito - a diferencia de Alemania, donde así lo establece el parágrafo 136, a.3.2. de la Ordenanza Procesal Penal (*Strafprozessordnung*)⁵⁴. Los sistemas objetivos resultan en este punto, mucho más acordes con el derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho a no autoinculparse del artículo 24, 2 de la Norma Fundamental.

52. URÍA GONZÁLEZ, F., "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", *Hacienda Pública Española*, nº 94, 1985, pag. 39, que señala que la Contabilidad ajustada al Código de Comercio ha sido frecuentemente "descuidada por el pequeño y mediano comercio".

53. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Comentario Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2002, págs. 106 a 108.

54. GARCÍA FRIAS, A., "El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador", *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998, t. II, pag.

1.8. Recapitulación. La admisibilidad de las estimaciones objetivas.

Podemos resumir lo dicho respecto a las fórmulas de estimación objetiva, señalando que no hay en estos modos objetivos de contribuir obstáculos insalvables en relación con las exigencias de capacidad económica. Por el contrario, los principios constitucionales de generalidad y seguridad jurídica son un buen aval de los mismos. Al tiempo, la necesidad de garantizar la *practicabilidad*, así como la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando costes económicos adicionales, pérdidas de tiempo y molestias innecesarias para el contribuyente son razones que abogan por su introducción y mantenimiento. A lo que habría que unir que los mismos son un buen mecanismo para garantizar lo que podríamos llamar "potencialidad recaudatoria" del sistema. Esa potencialidad recaudatoria que en ordenamientos de Estados desarrollados como los de nuestro entorno ha justificado la implementación de "cláusulas antielusorias", sí que es un fundamento defendible respecto a Estados en vías de desarrollo. En estos, la necesidad de asegurar la recaudación es una cuestión vital, ante la crónica crisis económica y social en que se hallan sumidos.

Y en estos suelen funcionar, desde siempre, figuras tributarias que hunden sus raíces en las "doctrinas productivistas". El "principio productivista" enlaza con una teoría de utilización del tributo como instrumento de "socialización" de la propiedad, especialmente de la propiedad agrícola - así, la posición doctrinal de Henri George⁵⁵ - y ha sido recuperado actualmente a la luz de la idea de "función social de la propiedad" que en Alemania recoge el artículo 33 de la Ley Fundamental de Bonn, en relación con la "cláusula de Estado social" (*Sozialstaatsklausel*) de sus artículos 20, 1 y 28, 1, y en España el artículo 33 de la Constitución. En los modernos sistemas tributarios se observa un resabio productivista, a través de la "función social de la propiedad", que legitima gravar el patrimonio improductivo pero susceptible de explotación⁵⁶, ese sería, en parte el fundamento que aconsejaría la existencia de la imposición sobre el patrimonio, además de impuestos de mayor sesgo productivista, como ha ocurrido en España con el Im-

55. Véase al respecto, EINSESTEIN, L., *Las ideologías de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pag. 10.

56. HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pag. 331.

puesto andaluz de Tierras Infratilizadas (sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º). Los fundamentos de este impuestos han sido reafirmados en la actualidad por un sector de la doctrina italiana y con base en la idea de favorecer a los que produzcan por encima de la ganancia mínima estimada, estimulando así la productividad⁵⁷.

A pesar de estas evidencias también es posible encontrarse con argumentos en contra de los sistemas de estimación objetiva, aduciendo que los mismos son frecuentemente fuente de fraude, con especial referencia al método de estimación objetiva por signos, índices o módulos. Como vimos, esta es la postura manifestada por Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF. El Informe entiende que, dadas las reducidas obligaciones formales de los sujetos en el sistema de estimación objetiva por módulos, "todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos como clientes o proveedores, pueden ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal". Por el contrario, frente a este Informe, la CEPYME se manifestó expresamente en el sentido de que "no cabe una presunción de fraude para los empresarios que, cumpliendo las condiciones requeridas para su aplicación, determinan su base imponible conforme al Régimen de Estimación Objetiva". Lo cual no es menoscabo para que se hayan introducido algunos elogiabiles modificaciones en el régimen de la estimación objetiva por módulos en la reforma del IRPF, por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, como la limitación relativa al volumen de compras en bienes y servicios — que no podrá superar, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, los 300.000 euros anuales, nueva redacción del artículo 45, 2, 3º, c) —. Por otro lado, y a pesar de los intentos de excluirlas del régimen de módulos, las entidades en régimen de atribución de rentas, previstas en los artículos 10 y 72 de la Ley del IRPF, siguen pudiendo determinar su rendimiento neto a partir del régimen de estimación objetiva "...siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto" (modificación del artículo 37 del Reglamento del IRPF por el artículo decimoseptimo del RD 27/2003, de 10 de enero). Este mantenimiento del régimen de estimación objeti-

va por excelencia en nuestro sistema tributario, que se gestiona conjuntamente con el régimen simplificado en el IVA⁵⁸, no viene más que a ratificar su vigencia, como lo viene a hacer también la legitimación de la aplicación de los mismos a los establecimientos permanentes respecto a la imposición sobre la renta, reconocida en la sentencia del TJCE *Futura Participations*.

Sin embargo, creemos que no hay que caer en la trampa de justificar las estimaciones objetivas exclusivamente sobre la base de motivaciones de practicabilidad y aligeramiento de la presión fiscal indirecta, lo que supone circunscribir su ámbito de aplicación a la pequeña empresa, como una excrecencia del sistema. La conveniencia de plantear un resurgimiento de las estimaciones objetivas debe ir de la mano de la profunda reflexión que es necesario realizar sobre la fiscalidad de la actividad empresarial en un mundo cada vez más globalizado, donde el factor territorial en el ejercicio del poder tributario ha perdido importancia, y donde las condiciones de deslocalización han facilitado una espiral de competencia fiscal entre Estados, lo que ha supuesto, como recuerdan CAMAÑO ANIDO-CALDERON CARRERO, "una disminución significativa de la presión fiscal del impuesto sobre sociedades a nivel mundial"⁵⁹. Ello se ha traducido, de modo especial, en un peligro de *desfiscalización*. Desfiscalización en la imposición indirecta como consecuencia de la aparición del comercio electrónico, cuya tributación se ha de basar, según la Comisión europea y la propia CEE, en la *simplicidad*, además de la neutralidad y seguridad jurídica⁶⁰. En la imposición directa, existe también peligro de *desfiscalización* de las rentas derivadas de inversiones extranjeras en los países fuente, generalmente Estados en vías de desarrollo. En ese contexto,

58. GARCIA FRESNEDA-GEA, F., *El régimen especial simplificado en el IVA*, op. cit., pags. 138 a 141.

59. CAMAÑO ANIDO, M.A. — CALDERON CARRERO, J.M., "Globalización Económica y Poder Tributario", *Civitas, REDF*, nº 114, 2002, pags. 251 y 255.

60. El gravamen de las entidades que vendan bienes o servicios en formato electrónico a través de la red está garantizada en Europa para operadores establecidos en la Unión Europea, respecto a las transacciones con consumidores finales por medio de la Directiva 2001/115/CEE, frente a la exención decretada en Estados Unidos para las ventas por Internet hasta noviembre de 2003 por la *Internet Tax Freedom Act*. Los principios de neutralidad, seguridad jurídica y simplicidad como inspiradores de la tributación indirecta del comercio electrónico se establecieron en la Comunicación COM(98) 374, "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta" y fueron asumidos y adaptados para la imposición directa por la OCDE.

57. MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1988, pags. 74 a 78.

Las estimaciones objetivas pueden erigirse como una buena alternativa para estos países, frente a la proliferación de incentivos o beneficios fiscales, y a la reducción generalizada de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que ha afectado, especialmente y de modo perjudicial, a los países en vías de desarrollo que no tienen la deseable capacidad para articular la transformación de sus respectivos impuestos sobre sociedades⁶¹.

Muestra de la "recuperación" de las fórmulas de estimación objetiva en un mundo globalizado es el régimen de las entidades navieras que exploten buques propios o arrendados en función del tonelaje, que en nuestro país ha recogido el artículo 135 *ter* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada a la misma por el artículo 2 de la Ley 24/2001. El nuevo régimen supone una primera experiencia importante de determinación objetiva de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde esta perspectiva, de constatación de la vigencia de las estimaciones objetivas y de su reivindicación, vamos a centrarnos en la simplificación fiscal en los Estados latinoamericanos mediante la implantación de regímenes objetivos, no sin antes hacer una breve referencia a las medidas de simplificación que se vienen adoptando en el conjunto de América Latina.

Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação

Humberto Ávila*

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) estabeleceu uma gama enorme de direitos fundamentais em benefício dos contribuintes. A sua aplicação jurisprudencial tem, no entanto, criado um abismo entre aquilo que se supunha ser garantido pela CF/88 e aquilo que terminou sendo efetivamente concretizado pelo Poder Judiciário. Mesmo sendo difícil especificar todas as causas dessa falta de efetividade, é possível apontar algumas delas.

Em primeiro lugar, nota-se um raciocínio jurídico baseado mais nas conseqüências supostamente decorrentes da decisão e menos nas normas jurídicas — regras e princípios — que regem a matéria. O resultado disso é visível: limitares são cassadas porque sua manutenção causará danos ao erário público; efeitos de declarações de inconstitucionalidade são restringidos ao período futuro; normas jurídicas são interpretadas de modo tendencioso em virtude do rombo que determinado tipo de interpretação poderá causar. É muito comum a escolha por uma alternativa interpretativa simplesmente porque ela evita rombos na arrecadação.

61 CAAMAÑO ANIDO, M.A. — CALDERON CARRERO, J.M., "Globalización Económica y Poder Tributario", op. cit., pag. 257.