

Práctica Fiscal

Determinación de la base imponible en estimación objetiva^(*)

Por José Andrés Rozas Valdés^(**)

A) PRESENTACION

Don Cecilio Balmoral, es propietario de una panadería en cuya explotación ha facturado el último ejercicio 16 millones de pesetas. Con ocasión de haberse instalado unas dependencias universitarias en las inmediaciones de su negocio, decide adquirir una plancha para poder elaborar «goffles» con nata y chocolate. El coste de la plancha asciende a 250.000 ptas. A lo largo del ejercicio impositivo libra pagos a los proveedores de los moldes, nata y chocolate por valor de medio millón de pesetas. A efectos del IRPF determina sus rendimientos empresariales con arreglo al régimen de estimación objetiva por coeficientes.

B) CUESTIONES

1. ¿Puede deducirse de la base imponible en concepto de gasto necesario para la obtención de beneficio el importe de la plancha? ¿Y el de los pagos efectuados a los proveedores de moldes, chocolate y nata?
2. ¿Y si declarase sus rendimientos empresariales con arreglo al régimen de estimación directa?
3. Denominándose de «estimación objetiva» el régimen al que viene acogido el empresario, ¿cómo explicaría la evaluación directa de unos determinados gastos?

C) REFERENCIAS

a) Normativas: Arts. 40-43, y 68-69 de la Ley núm. 18, de 6 de junio de 1991, del IRPF. Arts. 29-30 del Real Decreto núm. 1841, de 30 de diciembre de 1991, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Arts. 13 c) y 13 f) de la Ley núm. 61, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades. Art. 52 del Real Decreto núm. 2631, de 15 de octubre de 1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

b) Bibliográficas: ARENALES RASINES, A., y otros: (1992) **Estimación objetiva 92**, Lex nova, Valladolid. Dirección General de Tributos: **Contestación de 9 de marzo de 1990**, «Carta Tributaria», ref.ª 3241.

D) ANALISIS

1. En el régimen de estimación objetiva por coeficientes el rendimiento neto imputable al empresario o profesional se realiza partiendo del volumen de ventas, operaciones o ingresos. De dicha cifra se habrán de deducir los gastos necesarios para la obtención del beneficio, expresamente relacionados en el art. 30 RIRPF. Sobre la cifra resultante se girará un porcentaje fijo de deducción -del 15% para actividades comerciales- en razón de «otros gastos». Las cantidades libradas para el mantenimiento de la actividad empresarial no reconducibles a alguno de los

(*) Supuesto práctico publicado en la obra colectiva *Casos prácticos de Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Editorial Ibdem, Madrid, 1993.

(**) Profesor Titular interino de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

conceptos reseñados, y consecuentemente no detraídas directamente de los ingresos, se entenderán incluidas en este índice objetivo de deducción.

En el supuesto descrito la plancha debe encuadrarse entre el inmovilizado material de la empresa (cfr. art. 52 LIS), cuya deducibilidad no está prevista en el art. 30 RIRPF a los efectos del cómputo del rendimiento neto en estimación objetiva por coeficientes. No procede pues su deducción directa. Habrá de considerarse incluido lo satisfecho por tal concepto, en la cifra global indiciaria resultante de girar el porcentaje fijo del 15%, sobre la cifra obtenida al detraer de las ventas los gastos considerados expresamente deducibles.

Lo satisfecho a los proveedores de moldes, nata y chocolate sí puede deducirse directamente por cuanto responde al concepto de mercaderías adquiridas para su reventa [cfr. art. 30.1 b) RIRPF].

46 2. De acogerse al régimen de estimación directa sí podría detraer de los ingresos obtenidos lo invertido en la adquisición de la plancha, y por supuesto en aprovisionamiento de mercaderías. Por cuanto al primero de los conceptos, al tratarse de un elemento del activo fijo material la deducción de lo invertido en el mismo, en la base imponible, se haría progresivamente conforme al sistema de dotaciones por amortización (cfr. arts. 43 y ss. RIS). Se aplica la normativa propia de Sociedades por cuanto, con buen criterio, el art. 42 LIRPF hace una remisión global -con ligeras excepciones- al tributo societario, en materia de determinación de la base imponible en régimen de estimación directa. Con la finalidad de unificar el procedimiento de evaluación directa de ingresos y gastos para personas físicas y jurídicas.

3. La aparente paradoja tiene su origen en la confusión de los conceptos «método» y «régimen». «Método» es un concepto anclado en el plano de la dogmática financiera, destinado a identificar técnicas tributarias. Concretamente, y en sentido estricto, modos

de proceder a la fijación de bases. Pueden distinguirse dos métodos: directo e indiciario. Tiene el primero pretensiones de exactitud, aspira a un conocimiento cierto de la cuantía del elemento de la base a que se aplica. El segundo por contra renuncia a fijar el contenido del parámetro con arreglo a un cálculo analítico, y recurre a evaluarlo por referencia a unos índices o tantos alizados, denominados estos últimos en la doctrina francesa «forfait». «Régimen», por contra, es palabra destinada a designar procedimientos tributarios vigentes en un específico ordenamiento, a los efectos de cuantificar bases imponibles. En el desarrollo particular de los procedimientos o regímenes destinados a cuantificar bases imponibles de tributos de una cierta complejidad, normalmente se solapan los dos métodos antedichos, directo e indiciario. Así en numerosos regímenes denominados «de estimación directa» se acude al método indiciario para evaluar ciertos componentes de la base imponible¹. De igual manera los procedimientos llamados «objetivos» suelen incorporar técnicas de evaluación directa. Como en el supuesto analizado, al permitirse la deducción directa de ciertos gastos, en el ámbito de un régimen de determinación calificado de «objetivo». Bien es cierto que, obviamente, los regímenes que se califican de «directos» aplican predominantemente el método directo, y los denominados «objetivos», o «indirectos» el método indiciario.

E) RECAPITULACION

En el régimen de estimación objetiva por coeficientes del IRPF no son deducibles, a los efectos del cálculo de la base imponible, las cantidades invertidas en adquisición de bienes del inmovilizado material. De acogerse al régimen de estimación directa la base imponible se determinaría con arreglo, básicamente, a las normas reguladoras del IS, en el ámbito de las cuales la cantidad referida sería deducible mediante el sistema de amortizaciones.

1 Como ocurre por ejemplo en el IRPF español con los rendimientos de los inmuebles que no estén arrendados o subarrendados, calculados indiciariamente en un dos por ciento de su valor (cfr. art. 34 b) LIRPF), o con la mayoría de los gastos producidos en la percepción de un rendimiento del trabajo, estimados a tanto alzado en un cinco por ciento de los rendimientos íntegros por este concepto (cfr. art. 28 LIRPF).