

REVISTA de ECONOMIA y EMPRESA



Eliseo FERNANDEZ CENTENO
Interpretación de la crisis a través de los costes de producción.

César CAMISON ZORNOZA
El problema tecnológico desde la perspectiva de la economía de la empresa.

José María GOMEZ GRAS
El leasing: consideraciones contables y fiscales.

José María ELIZALDE PEREZ-GRUESO
Tres estudios sobre cooperativismo.

Clemente HERNANDEZ PASCUAL y Carmen MARTINEZ MORA
Promoción cooperativa.

Juan Carlos GOMEZ SALA
Problemas registrables y contables de las sociedades cooperativas.

Francisco POVEDA BLANCO
Cooperativas: análisis de su especial tratamiento tributario.

Andrés PEDREÑO MUÑOZ
Tablas input-output regionales: algunas críticas metodológicas.

Francisco POVEDA BLANCO
En torno a la valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta.

Antonio VILLAR NOTARIO
Análisis de un modelo lineal multi-sectorial de economía monetaria.

José Antonio YBARRA PEREZ
Economía y espacio: el caso de la provincia de Alicante.



Anales de la Universidad de Alicante

Volúmen 2 — Número 2

REVISTA
de
ECONOMIA
y
EMPRESA
Anales
de la Universidad
de Alicante

Volumen 2
Número 2

ALICANTE, 1984

Revista de Economía y Empresa
Anales de la Universidad de Alicante

CONSEJO DE REDACCION

a) Director:

Dr. D. Jesús ESTEBAN GARCIA

b) Vocales sección Economía:

C. HERRERO (Area cuantitativa)

I. JIMENEZ RANEDA (secretario: Economía teórica)

A. PEDREÑO (Economía aplicada)

c) Vocales sección Empresariales:

E. CLAVER

E. FERNANDEZ (secretario)

SECRETARIADO DE PUBLICACIONES
UNIVERSIDAD DE ALICANTE

Depósito Legal: A - 378 - 1984

Fotocomposición: COMPOBELL, S.A. Patiño - MURCIA

Imprime: Gráficas CIUDAD, S.A. - San Juan de Ribera, 30- ALCOY

25 SEP 1995



INDICE

FERNANDEZ CENTENO, Eliseo	
<i>Interpretación de la crisis a través de los costes de producción</i>	7
CAMISON ZORNOZA, César	
<i>El problema tecnológico desde la perspectiva de la economía de la empresa</i>	23
GOMEZ GRAS, José María	
<i>El leasing: consideraciones contables y fiscales</i>	47
ESTUDIOS SOBRE COOPERATIVISMO	
ELIZALDE PEREZ-GRUESO, José María	
<i>Tres estudios sobre cooperativismo</i>	59
HERNANDEZ PASCUAL, Clemente y MARTINEZ MORA, Carmen	
<i>Promoción cooperativa</i>	83
GOMEZ SALA, Juan Carlos	
<i>Problemas registrables y contables de las sociedades cooperativas</i> .	101
POVEDA BLANCO, Francisco	
<i>Cooperativas: análisis de su especial tratamiento tributario</i>	141
TESIS DOCTORALES	
PEDREÑO MUÑOZ, Andrés	
<i>Tablas input-output regionales: Algunas críticas metodológicas</i>	163
POVEDA BLANCO, Francisco	
<i>En torno a la valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta</i>	169
VILLAR NOTARIO, Antonio	
<i>Análisis de un modelo lineal multisectorial de economía monetaria</i> .	175
YBARRA PEREZ, José Antonio	
<i>Economía y espacio: el caso de la provincia de Alicante</i>	181

EN TORNO A LA VALORACION DE BASES IMPONIBLES EN LA IMPOSICION SOBRE LA RENTA

Francisco Poveda Blanco

La valoración de bases imponibles adquiere en el campo del Derecho Tributario y en particular, en el ámbito de la relación jurídico-tributaria una especial relevancia y significación, en cuanto que afecta a las relaciones entre la Administración y los contribuyentes al formar parte de la estructura tributaria que caracteriza a cualquier figura de exacción y dado que interpreta un papel decisivo en la fijación del «quantum» de la obligación tributaria.

A nadie se le oculta que la determinación de las bases imponibles responde a una exigencia legal, la de cuantificar, evaluar o medir la capacidad contributiva que se manifiesta con la realización del hecho imponible permitiendo que se cumpla la correspondencia entre la capacidad económica y la cuota tributaria, por lo que la valoración de bases imponibles es consustancial con el concepto de liquidación en el Derecho Tributario.

En torno a su importancia se han pronunciado unánimemente las voces de mayor prestigio en la doctrina, dando fe de su amplio contenido y profundidad ¹ al ser prevalente en la determinación de la

¹ Sobre la cuantificación de los presupuestos de hecho, dice Ramallo Massanet, Juan: «Ocupa un lugar de relevancia en la dinámica del tributo y su interés se hace extensivo al conjunto de instrumentos, técnicas y elementos aptos creados por el

deuda tributaria por lo que goza del privilegio de la Administración y de los administrados, por razones evidentemente opuestas, aunque ciertamente admisibles.

Conocida la importancia y no desconociendo la excesiva amplitud de este campo de trabajo, remitimos la acción investigadora a un reducto de extraordinaria significación² en nuestro Ordenamiento, «*la imposición sobre la renta*» y que ha contado en los últimos años con un dinamismo incomparable, como resultado de una reforma que, postulada desde todas las esferas sociales y contando con la aquiescencia popular, ha hecho de la imposición sobre la renta el basamento central de nuestro sistema a imagen y semejanza de los Ordenamientos tributarios más avanzados.

El protagonismo, en los últimos años, de la imposición sobre la renta es incuestionable, en cuanto que ha exigido la continuada y preferente atención del Legislador, quien apenas en el plazo de un quinquenio, denotando una capacidad legislativa inusual nos ha proporcionado en el ámbito de nuestro estudio, tras la aprobación de la Ley de Medidas Urgentes. Las leyes 44 y 61/78, además de la publicación de 2 Reglamentos del IRPF, en el escaso margen de dos años, del Reglamento del Impuesto Extraordinario del Patrimonio, de la Instrucción y Tarifas de Licencia Fiscal, amén de la Orden de 22 de septiembre de 1982 sobre valoraciones urbanas. Esta ingente actividad ha permitido alumbrar, tras 76 años, si no de gestación sí de espera, el tan ansiado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como una multitud de disposiciones que hemos tenido en cuenta en nuestra investigación, dada su vinculación con el tema central de nuestro trabajo, dando todo ello fe de la indudable trascendencia del mismo y del que, curiosamente hemos podido constatar se encuentra falto de regulación y tratamiento uniforme, pese a la normativa tan prolija, aunque ciertamente dispersa.

Ciertamente la prolijidad normativa no suele ir acompañada de la

Legislador para lograr dicha cuantificación», en: «Hecho Imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* n.º 20, p. 605.

² Importancia sin duda incuestionable y a la que el Profesor Sáinz de Bujanda en su ya histórico discurso atribuía contenido suficiente para un extenso estudio monográfico. Vid. «Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid 1970.

perfección y las excelencias interpretativas³, antes bien se dan como consecuencia de aquélla y como resultado de la celeridad en la aprobación de las normas, la dispersión, las deficiencias técnicas y la ausencia de claridad que conducen a no pocas controversias y suscitan numerosos problemas de interpretación.

Conscientes de esta realidad y de que las normas reguladoras de la valoración de bases imposables en la imposición sobre la renta no son una excepción a esta nota común en el ámbito del derecho, procedimos al análisis de las normas valorativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el Impuesto de Sociedades, así como en el Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto que pese a ser la fuente nominal del mismo el patrimonio, su fuente financiera la constituye la renta y completando el análisis de esta importante trilogía con el de otros dos tributos: la Contribución Territorial Urbana y la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, pues a nadie se le oculta su generalizada aplicación y el importante potencial recaudatorio que les inculca el evidente protagonismo de que ambos tributos son portadores, así como la interrelación que guardan las valoraciones urbanas y empresariales con las liquidaciones de los otros tributos.

Nuestro estudio nos ha llevado al análisis de los conceptos de valor y valoración, a considerar los distintos métodos de determinación/estimación de bases imposables⁴, así como a la conveniencia de adecuar la valoración al principio de capacidad económica, al amparo de las exigencias de nuestro Ordenamiento Constitucional y de los predicados inexcusables de la moderna fiscalidad. Todo ello, mediante un análisis hermenéutico y sistemático de la normativa que nos permitiera alcanzar no sólo su correcta interpretación sino también el conocimiento de los criterios, instrumentos y reglas de valoración empleados, así como establecer la uniformidad o dispersión de los mismos, a la vez que juzgar sobre la asunción de los postulados de los principios de justicia tributaria en su génesis y en su desarrollo.

³ Vid. el prólogo de Martín Queralt, Juan, pp. 16 y 17 de la obra de este autor y Soler Roch, M.^a Teresa *Impuesto sobre la Renta y Patrimonio de las Personas Físicas*, Edit. Tecnos, 1982.

⁴ Cortés Domínguez, Matías: Las estimaciones objetivas, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1964. Para este autor el estudio del perfeccionamiento y sistematización de las formas de determinación de bases era prioritario y hacia ello «doctrina y jurisprudencia tienen la misión de dirigir su esfuerzo».

Si al iniciar la investigación partíamos de la importancia y significación del tema, el tiempo y el conocimiento de la realidad observada no han defraudado nuestra esperanza, pues a lo largo de nuestro trabajo hemos podido constatar múltiples cuestiones dignas de mención, así como realizar una labor crítica que expone a título de denuncia las quebras más importantes en torno a la armonía en el ámbito de la valoración y el respeto a los postulados de justicia en las reglas y técnicas valorativas aplicadas, permitiéndonos plantear proposiciones correctoras en auxilio de las imperfecciones observadas y de las excepciones a la norma y en favor de la uniformidad y perfeccionamiento de esta materia.

Del amplio bagaje de consideraciones que han sido enumeradas a lo largo del contenido de nuestra investigación, debemos extraer a título no exhaustivo las siguientes:

— La importancia del perfeccionamiento y sistematización en la determinación de las bases imponibles que deberá orientarse al conocimiento de la verdadera capacidad contributiva, antes que a establecer presuntas valoraciones o juicios sintéticos, ajenos al designio exacto de la realidad y que inexplicablemente se ciernen sobre hechos inequívocos y perfectamente mensurables.

— En este sentido, debemos pronunciarnos en favor del régimen de «estimación» directa, como único procedimiento que aspira al conocimiento cierto de las bases o rendimientos, vinculándose a la verdadera naturaleza del tributo. Rechazamos, salvo para supuestos de muy reducida capacidad económica el procedimiento de Estimación Objetiva Singular en cuanto que pese a alcanzar mayores cotas de comodidad y simplicidad atenta contra la exactitud y porque su aplicación no es inexcusable, al contrario que la «estimación indirecta», que sí está justificada por carencia de medios precisos y directos para la determinación.

— La inexistencia de un criterio unívoco y general de valoración en el contexto analizado, aunque cabe significar, a nivel de los tributos estatales estudiados, la preeminencia del concepto de «precio efectivo», lo que no es óbice para que subsista en coexistencia con un variado repertorio de situaciones singulares que constituyen auténtica e inefable casuística de la marginación de aquel concepto de valor en favor de otros distintos.

— En la Licencia Fiscal las técnicas evaluatorias se apoyan en métodos indiciarios para la estimación de «rendimientos medios»,

carentes de rigor económico y que constituyen una presunción cuantitativa «juris et de jure» contra la que no cabe alegación alguna, mientras que en la Contribución Urbana se han establecido normas de valoración con excesivas connotaciones técnicas, teniendo en cuenta el carácter presuntivo de las valoraciones a establecer aunque ello se deba a que las características que definen al «hábitat» son múltiples y de difícil valoración.

— Es evidente la quiebra al criterio de «precio efectivo» y entre las razones generadoras, debemos citar, además de la obligada por ausencia del mismo, caso de transmisiones lucrativas, presunción de retribución no destruida, etc., las de índole cautelar, como reflejo del temor de la Administración ante situaciones de difícil transparencia —operaciones vinculadas, autoconsumo, aportaciones no dinerarias, etc.—, o por causa de corrección histórica, como en la adopción de valores regularizados o actualizados si cuentan con el soporte de la norma legal. Otra razón argüida por la Administración es la de alcanzar cotas de mayor simplicidad y eficacia, origen de las fórmulas de estimación objetiva, de las que constituye un excelente paradigma la E.O.S. que ha adquirido carta de naturaleza en nuestro I.R.P.F. pese a sus innumerables desaciertos, como prueba su singular metamorfosis, en un proceso de mutación, todavía hoy inacabado, que representa una quiebra a los principios de equidad y capacidad y casi una garantía a los contribuyentes de la obtención de «rentas fiscales».

— Se produce así un amplio repertorio de voces en torno a los distintos conceptos de valor, que son suficientemente expresivas del alto grado de dispersión terminológica y del escaso rigor semántico, a los que cabe añadir en perjuicio de la seguridad jurídica, la ausencia de una adecuada concreción conceptual de cuantas nociones de valor se contienen en las normas.

Nuestro estudio nos ha permitido acceder al conocimiento de la inexistencia de criterios de valoración expresos en la mayoría de nuestras normas, a la ausencia de uniformidad en el concepto de valor aplicado, a la verificación del uso impropio de algunos métodos e instrumentos que no responden a la necesaria coherencia con los criterios de valoración subsumidos, a la evidencia contradictoria de ciertas normas y reglas de valoración... y hemos asistido en fin, a la excesiva presencia de métodos y normas objetivas e indicia-rias, así como a la quiebra denotada en innumerables supuestos de los principios de justicia tributaria, capaces de producir alteraciones

en la norma e irregularidades en el contribuyente, *en un clima que podríamos calificar de dispersión valorativa.*

De ahí que nos hayamos permitido sugerir, entre otras muchas proposiciones, las siguientes:

— La necesidad de establecer en cada tributo el concepto de valor rector, así como arbitrar los instrumentos adecuados y las reglas precisas para acceder a la medición correcta de los presupuestos de hecho, instaurando el equilibrio valorativo.

— Es primordial unificar los criterios de valoración que son de aplicación en los distintos tributos, permitiendo el engarce entre las distintas figuras de exacción, en aras de la unicidad valorativa para idénticos elementos, en tributos de igual naturaleza económica y a fin de no engendrar desigualdades en la carga fiscal soportada, con indudable quebranto al principio de equidad.

— La solución armónica debería buscarse a través de un proceso integrador que sin olvidar los principios constitucionales de justicia instrumente, a través de un cuerpo jurídico unitario, el conjunto de medidas que permitan la regulación adecuada de los criterios e instrumentos de valoración, otorgando competencias y atribuciones valorativas, estableciendo la limitación y regulación de los métodos objetivos e indiciarios de estimación y potenciando, por contra, la propia declaración del contribuyente que deberá alcanzar con el paso del tiempo mayores cotas de realismo.

Sería conveniente conseguir la coordinación en materia de valoraciones entre las esferas estatales, autonómicas y locales, en favor de evitar la dispersión valorativa y con el atractivo de permitir la economicidad de medios, sin olvidar la necesidad de mantener la validez de las valoraciones y preservarlas contra los efectos negativos derivados del paso del tiempo. En otro sentido deberían reglamentarse las actuales situaciones de vacío legal y actuar contra las incoherencias y contradicciones valorativas que se manifiestan con mayor frecuencia de la deseada.

Finalmente debemos propugnar el respeto a los principios de justicia tributaria, exigiendo que la renuncia a los mismos sólo se produzca en excepcionales situaciones, en contra del actual «statu quo», puesto que la permisibilidad observada en la pervivencia de frecuentes excepciones es manifiesta, y no siempre necesaria ni deseable, con la consiguiente influencia negativa en la evolución de la moralidad tributaria.