

CONSIDERACIONES SOBRE LAS PRESUNCIONES JURIDICAS EN MATERIA IMPOSITIVA

POR

SALVADOR DEL CASTILLO ALVAREZ-CEDRÓN

Profesor Adjunto en la Facultad de Derecho
de la Universidad de Salamanca

SUMARIO: I. LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS: 1. *Introducción general.* 2. *Importancia del tema.* 3. *Concepto unitario de presunción jurídica.* 4. *Tipología: breve referencia doctrinal.* 5. *Caracterización de las presunciones simples y de las presunciones legales.* 6. *Etiología: Razón de ser de su establecimiento.* 7. *Utilidad de estos institutos.* 8. *Función: Especial referencia a la problemática de las presunciones en materia tributaria.*—II. LAS PRESUNCIONES EN MATERIA IMPOSITIVA: A) Presunciones metajurídicas: 1. *Introducción.* 2. *Presunción del “Fisco usurpador”.* 3. *Presunción del “contribuyente-defraudador”.* B) Criterios de clasificación. C) Presunciones jurídicas generales: 1. *De legalidad de los actos administrativos (bases y deudas).* 2. *Otras presunciones generales: de voluntariedad en las infracciones tributarias y de certeza en las declaraciones.* D) Presunciones específicas de hechos imponibles. 1. *De explotación agrícola.* 2. *De retribución en trabajo personal.* 3. *De ejercicio de actividad industrial.* 4. *De cotitularidad y de heterotitularidad para imputación de Renta.* 5. *De transmisión lucrativa.* 6. *De habitabilidad en el tráfico mercantil.* E) Presunciones específicas de bases imponibles: 1. *De dividendos.* 2. *De intereses en los contratos de préstamo.* 3. *De titularidad en Registro.* 4. *De integrabilidad en el caudal hereditario.* 5. *De ajuar doméstico en Sucesiones.* F) Mecanismos presuntivos: 1. *Consideración sobre su concepto y encuadre.* 2. *Signos externos de renta gastada: “Tenor de vida”.* III. JUICIO CRÍTICO VALORATIVO SOBRE SU ADMISIBILIDAD: A) Criterios positivos sobre su admisibilidad: 1. *Fraude fiscal.* 2. *Seguridad jurídica.* B) Criterios negativos sobre su admisibilidad. 1. *Inconstitucionalidad.* 2. *Irracionalidad.* 3. *Desmoralización.* C) Consideración final ponderativa.

I.—LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS.

1. Dos hechos tienen especial y previo interés ante una introducción a las presunciones. El primero, la importancia de estos institutos dentro del Sistema tributario. El segundo, qué relevancia puede tener, dentro del campo jurídico, el establecimiento de normas de presunción en materia impositiva.

Derecho y Economía son dos perspectivas desde las cuales se puede observar la realidad, metodológicamente operativizable y contrastable

empíricamente, del fenómeno financiero. Cada uno de estos campos científicos observa esta realidad de distinta manera, con diverso método, pero fructíferos resultados. Por una parte, el análisis económico, a través de la Ciencia de la Hacienda Pública, estudia la eficacia y la eficiencia del Sistema tributario y tiene como exponente la aproximación máxima al denominado «Sistema fiscal ideal» (1). Por otra, la teoría del derecho, mediante la disciplina del Derecho financiero, se ocupa con rigurosidad del establecimiento de un «Sistema tributario justo» (2). Las presunciones son normas legales de indudable interés, tanto por los efectos económicos como por las relaciones vinculantes jurídicamente entre Administración y contribuyentes. Su utilidad y eficacia económica para la Administración es innegable. Su probidad jurídica es ciertamente discutible, como tendremos ocasión de ver más adelante.

¿Qué relevancia jurídica tienen entonces las presunciones? En un sistema impositivo, el establecimiento de normas de presunción puede ser útil y necesario, pero pueden sobrellevar una serie de elementos que perturben el normal discurrir de las relaciones intersubjetivas, a veces haciéndose conflictuales, entre la Hacienda y los sujetos pasivos, rompiendo la armonía entre Administración y contribuyentes, precisamente para conducir algunas veces, como trataremos de analizar en la realidad, a falacias de «error de composición» (3).

De cualquier forma, una serie de problemas se plantean con la instauración de presunciones en un sistema fiscal, cuales son los de su importancia, tipología, caracterización, necesidad, utilidad, funcionabilidad e incluso concepto, ya que, como señala ROSEMBERG: «En ninguna otra parte existe tal confusión entre el lenguaje y los conceptos como en la doctrina relativa a las presunciones» (4).

(1) Véase E. FUENTES QUINTANA, *Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos de España*, ICE núm. 372, agosto 1964, págs. 77 y sigs.

(2) Estrella polar de la preocupación de la doctrina iusfinanciera. Por haber dedicado, en nuestra doctrina, una mayor extensión y profundidad a este tratamiento debemos citar, para posible confrontación, F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, tomo I (1962), págs. 425 y sigs.; tomo II (1962), páginas 141 y sigs.; tomo III (1963), págs. 357 y sigs.: así como el cap. III, y tomo V (1967), págs. 271 y sigs.

(3) P. A. SAMUELSON, *Economics, an introductory analysis*, Mc. Graw-Hill, New York, 1967, hay versión al español (de la 5.ª Ed.), por J. L. SAMPEDRO con el título *Curso de Economía Moderna*, Aguilar, Madrid, 1965. «El llamado por los lógicos 'error de composición' que consiste en afirmar del todo lo que es cierto de una parte sin mejor razón. En efecto, lo que es verdad para uno no tiene por qué serlo necesariamente para todos y, viceversa, lo que es real para todos puede resultar falso para cada uno» (pág. 13).

(4) L. ROSEMBERG, *Die Beweislast*. München und Berlín 1951. Traducida al español con el título *La carga de la prueba*, por E. KROTOSCHIN, Buenos Aires, Ed. E. J. E. A., 1956, pág. 179.

2. Obvio sería hacer referencia a la importancia del tema; sin embargo, creemos oportuno dedicar unas palabras de puntualización.

Dos tipos de razones sirven de base para destacar, con el relieve que tratamos de hacerlo, el instituto de las presunciones:

1.º Por un lado, el desacuerdo doctrinal: procesalistas y tributaristas se han escindido en dos grupos diferentes: Los que asignan una gran importancia a éstas como institución procesal o los que justifican su relieve incluso como institución material.

Además, por otro lado, se observa entre los juristas, en opinión de SERRA, tanto prácticos como teóricos, tanto procesalistas como substantivistas, confusiónismo al tratar de la presunción jurídica (5). Hasta el extremo radical de afirmarse por ROSEMBERG que «hasta ahora no se ha logrado aclarar el concepto de presunción» (6).

2.º No sólo es tan debatido el tema, que plantea problemas de criterio a los tratadistas, sino que es importante en sí mismo como eje temático sobre el cual puede girar una especulación científica. Es un tema aparentemente tratado, pero de cualquier forma complejo. Analizaremos cuestiones problemáticas a las que conduce la técnica jurídica de las normas de presunción en nuestro sistema tributario, normas que llevan a distintas falacias, al suponer hechos o situaciones como reales y al exigir a los contribuyentes prestaciones de perfiles dudosos en cuanto a su configuración jurídica. Y, por otro lado, si frente a estos hechos o situaciones «presuntas», la legislación no admite la prueba del hecho o la situación contraria, ni la contraprueba, es lógico que, consecuentemente, la Administración colocará al contribuyente en una situación difícil, al exigirle prestaciones coactivas sin posibilidad de defensa jurídica. No son problemas mínimos para ser abandonados al rigor completo de la Ley fiscal por carecer de importancia cualitativa. Sin duda, la legislación positiva da una solución, pero en algunos casos injusta y en beneficio de uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, es decir, desequilibrada con arreglo a Derecho, aunque sea conforme a Ley. Y, por otra parte, tampoco carecen de importancia cuan-

(5) M. SERRA, *Normas de presunción en el Código Civil y L. A. U.*, Ed. Nauta, Barcelona, 1963, justificando que "se debe al hecho de no haber sabido deslindar completamente el sentido vulgar del término de presunción, del sentido jurídico. Ciertamente, en muchos casos, el sentido vulgar nos servirá para darnos a conocer algunas notas del sentido jurídico, y nos facilitará enormemente su comprensión. Pero en otros, y éste es el caso de la presunción, a lo largo de la historia el sentido vulgar y el sentido jurídico, aun cuando provenientes de una fuente común, se han bifurcado en diversos sentidos y han perdido por completo su originaria identidad" (pág. 7).

(6) L. ROSEMBERG, *op. cit.*, pág. 179.

tiativa, en cuanto al número de sujetos afectados o a la cantidad recaudada por la Administración.

Las cuestiones referentes a las presunciones tributarias están poco tratadas; sin embargo, son de una importancia inconmensurable por los efectos que suponen en la vinculación Administración-contribuyente mediante la mutación, casi siempre de índole cuantitativa (7), de la relación jurídico-tributaria, en una gran gama de impuestos del Sistema fiscal. El relieve y alcance de estos institutos justificaría un concienzudo análisis (8) que falta en el Derecho español, creemos que por un doble motivo: 1.º La dificultad que entraña el tema, que se presta a opiniones contradictorias y a juicios severos. 2.º El inconveniente de mostrarse pionero en un tema inexplorado, con alta complicación que exige la ardua labor de crítica y no sólo la de síntesis, la de sistema o la de adición (9).

Es imposible que en un breve estudio agotemos todos los problemas que encierra la materia. Por ello, la misión será no tanto la de aportar soluciones a esa problemática cuanto la de pasar revista, enumerar, plantear estas cuestiones emergentes, con sistematización, pero sin exhaustividad.

La carencia de bibliografía, infrecuente (10) en lengua extranjera y

(7) E. ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, UTET, Torino, 1962, que en este sentido afirma: "Es, como se intuye, particularmente relevante (aunque no únicamente) en la reconstrucción del aspecto cuantitativo de la situación base del tributo, en la valoración, esto es, en el rébito sujeto al impuesto" (pág. 363).

(8) Escribe J. CARRERAS en *Estudios de Derecho Procesal*, con M. FENECH, Ed. Bosch, Barcelona, 1962, artículo titulado *Naturaleza jurídica y tratamiento de las presunciones* (publicado en "Revista Jurídica de Cataluña", con anterioridad): "El tema de las presunciones en nuestra Patria ha merecido poca atención por parte de los tratadistas. Entre nosotros se han preocupado de las presunciones tratadistas de Derecho Civil, siguiendo a menudo el pie forzado del Código, y los de Derecho Procesal, por la importancia que el instituto tiene dentro del proceso de declaración; pero fuera de las páginas destinadas al tema de las obras civiles y procesales de carácter general, muy poco se ha trabajado en esta materia (pág. 339).

(9) Ya a finales del pasado siglo el eminente penalista J. F. PACHECO escribía: "Mas la cuestión de las presunciones es siempre una de las más árduas y de las más importantes del derecho...". *El Código Penal, concordado y comentado*, tomo I, Ed. M. Tello, Madrid, 1888, pág. 79.

(10) En esta parte consideramos de utilidad relevante el cotejo de tres obras, de países y autores diversos, que constituyen monografías aún de vigente fuerza científica. Nos referimos al italiano L. RAMPONI, *Teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Fratelli Bocca, Ed. Torino 1890. Al alemán J. W. HEDEMANN, *Die Vermutung nach dem Recht des Deutschen Reichs*, Jena, 1904, de la cual hay versión española, magníficamente traducida y anotada por L. SANCHO SERAL, Ed. R. de Derecho Privado, Madrid, 1931. Y, por último (obra más reciente pero menos general), al francés R. DECORTIGNES, *Les présomptions en Droit Privé*, París, 1950. Cada una de ellas interesantísima desde alguna perspectiva remarcable. A ellas aludiremos en nuestro trabajo, siendo andamiaje necesario para esta primera parte.

exigua en nuestra materia, inclina —pese a la profusión con que se utilizan estas figuras jurídicas en las legislaciones— a tomar esta línea de trabajo por nuestra parte.

3. Es lógico que no comencemos por cuestiones de terminología, pues, independientemente de tener que recurrir al tópico «de que procede del término latino *praesumptio*, reiteradamente y de mano en mano citado por los doctrinarios medievales al explicar la etimología de presunción —y equivalentes en otras lenguas romances (11)— tendríamos que abandonarle, ya que esta palabra en las fuentes originarias de Roma no siempre significó la misma cosa (12) y señalar que el origen no proviene del contenido conceptual de tal verbo latino, sino del griego *προληψις* con cuyo concepto, claramente, hay una gran identidad. Ambos se justificaban no tanto en la «auténtica» verdad, cuanto en la «posibilidad» de serlo o «probabilidad» de que un determinado hecho se produjera (13).

Abandonada también la cuestión de sus orígenes, desarrollo histórico-evolutivo, lejos del alcance de este panorama sobre el instituto que examinamos, podemos pasar a formularnos la primera cuestión: ¿Qué es la presunción? ¿Qué contornos presenta?

Si al menos hubiera univocidad para referirse a esta institución, podríamos partir de un basamento sólido para ulteriores consideraciones, pero la libertad terminológica de que se hace gala, dificulta totalmente la investigación.

Razón que obliga a detenernos en algunas diatribas doctrinales, sobre todo en el apartado que titulamos «Tipología». Con lo cual no pretendemos agrandar problemas nimios, es que, de pequeñas cuestiones, en la doctrina y legislaciones, se han originado problemas que no tenían por qué existir si se hubieran asido, una y otras, a una firme terminología, como reclama desde tiempo ha, el alemán HEDEMANN (14).

La presunción no es una cosa equivalente en el Derecho sustancial o material y en Derecho formal. La delimitación de figuras afines no presenta contornos claros y diferenciados, sino que reina en muchos casos confusión sobre que deba entenderse por ficción, indicio, arbitrio personal, hecho presunto y presunción jurídica en sentido técnico; incluso

(11) Cfr. L. RAMONI, op. cit., págs. 80 y sigs., en el epígrafe titulado *Alusiones al desenvolvimiento histórico de la teoría*, en el que se hace mención de autores que se ocuparon de la materia.

(12) Cfr. V. ANDREOLI, *Novissimo Digesto Italiano*, tomo XIII, UTET, Torino, 1966, página 765 Voz «Presunzioni» (Diritto Romano).

(13) V. ANDREOLI, op. cit., pág. 765.

(14) J. W. HEDEMANN, op. cit., págs. 225 y sigs.

la doctrina, al referirse a un idéntico concepto sobre alguna categoría de presunciones, designa cosas distintas con igual nombre o niega también la existencia de alguna especie.

Por tanto, de todo ello concluimos que el primer problema que se plantea es el de la denominación y contenido de la presunción.

Dos soluciones tenemos ante este primer escollo: Seguir la solución conceptual que se obtenga de la legislación o seguir la exposición doctrinal sobre la materia. Inexistente una definición satisfactoria en la legislación civilística o tributaria española, acudimos a dos preceptos de la legislación comparada. El artículo 1.349 del Código civil francés: «Las presunciones son consecuencias que la Ley o el Magistrado obtiene de un hecho conocido en orden a un hecho desconocido, pero cuyo contenido es revelador» y el precepto equivalente del Código civil italiano vigente, por el cual: «Las presunciones son la consecuencia que la Ley o el Juez detrae de un hecho conocido para llegar a un hecho ignorado» (art. 2.727). En este sentido se ha manifestado la doctrina jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 17 de abril de 1968, Cont. Admv. Sala 3.^a).

Si seguimos la exposición doctrinal la cuestión es más compleja (pues no todos los autores siguen palabras de las fuentes romanas, cosa que ocurre en algunos Códigos), sino que cada autor impregna del contenido típico de su especialidad procesal, civil, penal, etc., esta institución.

La presunción es un particular medio de prueba consistente en una indagación, que del examen de uno o más hechos conocidos se remonta, mediante argumentación lógica, a un hecho ignorado (15). Es precisamente esta relación o vinculación, de carácter lógico, esta irradiación de la capacidad mental del hombre, como agudamente expone HEDEMANN, lo que caracteriza el instituto que analizamos.

Las presunciones son normas que se encuentran en una zona intermedia entre el Derecho sustancial y el Derecho procesal (16), que conviene delimitar de otras figuras de estas mismas parcelas del Derecho, y que

(15) A. DENI, en *Studi in onore de A. D. Giannini*, Giuffrè. Milano, 1961, en el ensayo titulado: *La prova e la presunzione dell'esistenza del reddito*, pág. 473.

(16) F. CARNELUTTI, en *Sistema de Derecho Procesal Civil*, traducción de ALCALÁ ZAMORA Y SENTIS MELENDO, Ed. V. T. F. H. A., Buenos Aires, 1944, tomo II, quién observa: "Se puede afirmar que la presunción legal es una institución jurídica ambigua, en la cual el fenómeno procesal y el fenómeno jurídico material, esto es, sustancialmente, el hecho a probar y la prueba, tienden a confundirse. Verdaderamente, la zona de las presunciones legales constituye la última frontera del territorio procesal y, precisamente, de la provincia de las pruebas, cabalgando sobre el confin entre aquél territorio y el territorio del derecho material" (págs. 539/540).

se deben vincular al concepto de carga de la prueba (17). De esta suerte algunos autores, como G. FALSITTA, así lo hacen (18).

Lo interesante, con independencia de si su máxima importancia se manifiesta en el Derecho sustancial o en el Derecho procesal, es considerar si podemos encontrar una definición amplia, unitaria y omnicompreensiva de todas las categorías de presunción que la dinámica histórica, pensamiento doctrinal y formulación legal han fosilizado. Nuestra pregunta es: ¿Existe un concepto unitario de presunción? Afirmativamente podemos considerar con un autor español, CARRERAS, su existencia y definir resueltamente las presunciones jurídicas como: «Juicios sobre posibilidad de unos hechos, verificados indistintamente por el Legislador y el órgano jurisdiccional, en cuanto sujetos con autoridad para regular las conductas ajenas como instrumento de fijación del supuesto de hecho de una norma legislada o de los hechos en que se ha de fundar la sentencia jurisdiccional, tomando como base un hecho distinto, elegido apriorísticamente o fijado de modo formal como acaecido históricamente» (19).

4. En una cuestión en que la doctrina podría estar de acuerdo es en lo referente a la enumeración de las especies de presunción que existen; sin embargo, no hay unanimidad en ella.

En efecto, ya desde la Roma postclásica se distinguía entre *praesumptio iuris* y *praesumptio hominis*, siendo la bipartición *iuris tantum e iuris et de iure* la desmembración de la primera categoría citada, posteriormente recogida en legislaciones y especulaciones doctrinales (20), dis-

(17) J. W. HEDEMANN, op. cit., pág. 270 y G. A. MICHELI, *L'onere della prova*, CEDAM, Padova, 1942 (de la que existe traducción de SENTIS MELENDO, con el título *La carga de la prueba*, Ed. E. J. F. A., Buenos Aires, 1961), si bien MICHELI no reconoce como satisfactorias las conclusiones de J. W. HEDEMANN sobre la materia, ni las de L. ROSEMBERG, M. PUGLIESE. *La prova nel processo tributario*, traducción de A. GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, México, Ed. JUS, 1949, con el título *La Prueba en el Proceso Tributario*.

(18) G. FALSITTA, *Prova contabile prova per presunzioni e método induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base al bilancio*, en la Revista "Diritto e pratica tributaria", tomo XXXV, 1964, págs. 366 y sigs. Concretamente este autor define la prueba por presunciones "como la operación lógica mediante la cual el sujeto que debe procurarse el conocimiento de un hecho ignorado, partiendo de una circunstancia conocida y cierta (hecho indicante) y ligándola a una máxima de experiencia (o, de cualquier modo, a un principio de consecuencia general) se obtiene, a la luz de la intuición y al valor crítico de la razón, una concreta ilación (conocimiento del hecho que se busca), pág. 388.

(19) J. CARRERAS, op. cit., pág. 370.

(20) Como notoriamente es sabido. Y así lo hacen nuestros textos legales, Código Civil, arts. 1.249 y sigs. y L. G. T., art. 116.

tinguiéndose entre presunciones simples (*hominis*), cuando la misma Ley deja libre apreciación al Juez, y las legales (*iuris*), por el contrario, cuando la misma Ley establece su eficacia probatoria (21). Estas últimas pueden, por imperativo o permisión de la Ley, admitir prueba en contrario (*iuris tantum*) o ser irrefutables. En estas últimas (*iuris et de iure*), como observa con rigurosidad un civilista francés, la Ley no se contenta con poner una presunción legal para facilitar la prueba de uno de los litigantes, sino que toma una posición inexpugnable prohibiendo al adversario destruir la presunción. Por esta razón se dice que la presunción es irrefutable (22). Esta clara (y conocida) distinción no es admitida por la doctrina de forma indubitada, sino que modernamente se pueden observar desmembraciones o negaciones de algunos de los tipos de presunción. De esta suerte unos autores (DE BONO), no aceptan esta distinción (23), otros la aceptan, pero criticando algunas de las figuras con vehemencia, especialmente al tratar de incluirlas en el campo procesal, como ocurre con algunos que niegan el carácter de presunción de las denominadas irrefutables (*iuris et de iure*). Así HEDEMANN, que duramente las califica como «un concepto equivocado de raíz, ya que queriendo alcanzar efectos puramente materiales, se daba para lograrlo un inútil rodeo a través de la regla probatoria de carácter procesal» (24). Autor al que, en España, siguen PRIETO CASTRO y FENECH. También se muestra contrario a esta categoría CARNELUTTI, quien la señala como instituto extraño al Derecho procesal, que no tiene función de prueba. En sentido parecido, considerándola irrelevante, CARRERAS (aunque, sin embargo, la considera como verdadera y propia presunción jurídica), ya que en la presunción *iuris et de iure* la conducta de las partes y la sentencia del Juez no depende de que exista o se tenga la certeza del hecho presunto, sino de la certeza que se tenga o adquiera respecto al indicio que se tenga como base. A pesar de que en derecho

(21) M. PUGLIESE. op. cit., pág. 211.

(22) R. DECOTTIGNIES, op. cit., pág. 87.

(23) C. DE BONO. *L'accertamento tributario*. Giuffrè, Milano, 1966. volumen I. pág. 70. que distingue entre legales (“*iuris et de iure*”) y simples (“*iuris tantum*”), es decir, que, erróneamente a nuestro entender, equipara una categoría de las legales (“*iuris tantum*”) con las simples (“*hominis*”), o asigna un significado diverso e inadecuado a las simples.

(24) J. W. HEDEMANN. op. cit., págs. 79 y 220 que, además, afirma: “Con esto no quiere decirse que, prácticamente, sea de recomendar ni de aplicar esa distinción. Más acertado es lo contrario. La simple denominación de ‘*praesumptio iuris et de iure*’, trae al conocedor del derecho moderno una desagradable evocación de la teoría legal de la prueba. Esta presunción irrefutable es un fruto demasiado maduro y hay que admirarse de que todavía siga pendiendo de tantos árboles”.

sustancial, agrega, este tipo de presunción conserva gran interés, en cuanto juicio de probabilidad (25). Y, en esta línea, otros procesalistas, incluso iustributaristas en gran número, podrían añadirse G. CHIOVENDA, B. COCIVERA, G. A. MICHELI, E. ALLORIO, etc. (26).

Otro grupo de autores está constituido por aquellos que mantienen esta clásica distinción (M. PUGLIESE, A. DENI, L. RAMPONI, G. ZINGALI, C. G. FONROUGE, G. TREVES, V. ANDREOLI, etc. (27).

Incluso se puede citar otra posición doctrinal que incluye, además de las categorías citadas, otra intermedia entre las absolutas y relativas, es decir, aquellas que solamente toleran ciertas pruebas contrarias, D'AUBRY y RAU, a los que sigue R. DECOTTIGNIES (28) y en Italia F. GENTILE (29).

Finalmente, aunque parezca extraño, hay autores, como en el caso de C. MAGNANI (30) y otros procesalistas tributarios, que estudian el contencioso tributario, que omiten el tratamiento de la prueba y no estudian el problema de las presunciones.

De lo anteriormente enumerado es fácil colegir dos consecuencias:

1.^a Que la distinción entre presunciones de Derecho sustancial y de Derecho formal, es interesante, dado que las categorías de presunciones existentes no son las mismas en uno y en otro campo jurídico al negar, casi en bloque, los procesalistas el carácter probatorio de las denominadas *iuris et de iure*.

2.^a Que no hay unanimidad de pensamiento en la doctrina (no sólo tributaria, sino jurídica) en qué se debe entender por presunción (en sentido lato o genérico) y cuáles son los diferentes tipos de presunción

(25) J. CARRERAS, op. cit., pág. 375.

(26) G. CHIOVENDA, *Principi di Diritto Processuale Civile*, Ed. Jovene, Napoli, 1923, página 853; B. COCIVERA, *Corso di Diritto Tributario*, Ed. Cacucci, Bari, 1965, pág. 528; G. A. MICHELI, op. cit., págs. 196 y sigs.; E. ALLORIO, op. cit., pág. 368 (en la nota de pie de página 205).

(27) M. PUGLIESE, op. cit., págs. 71 y 211; A. DENI, op. cit., pág. 474. Su ensayo está estructurado, precisamente, sobre esta distinción; L. RAMPONI, op. cit., págs. 14 y 15; G. ZINGALI, *Le presunzioni fiscali*, en "Annali del Seminario Giuridico della Università di Catania", Ed. Jovene, Napoli, 1950; C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1965, vol. II, pág. 653; G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, CEDAM, Padova, 1936, págs. 53, 72 y 187; V. ANDREOLI, op. cit., págs. 765 y 766.

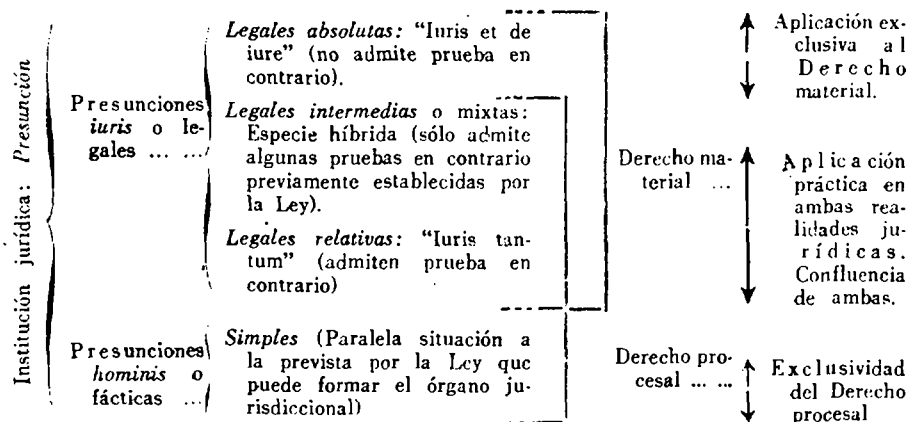
(28) R. DECOTTIGNIES, op. cit., pág. 136 (texto y nota de pie de página) a las que este autor dice que se pueden cualificar de "relativas" pero que él denomina presunciones legales "tolerant certaines preuves contraires".

(29) F. GENTILE, *La prova civile*, Ed. J. Sapi, Roma, 1960, pág. 397.

(30) C. MAGNANI, *Il Processo Tributario, contributo alla dottrina generale*, CEDAM, Padova, 1965.

que la historia, la legislación, e incluso la doctrina, han acuñado con el tiempo. Es éste el motivo que nos ha decidido a reflexionar brevemente sobre su «tipología».

En resumen, la praxis sobre la tipología de las presunciones queda sintetizada en el siguiente cuadro, ordenado de acuerdo a la menor o mayor posibilidad de contradecirlas por la prueba de lo contrario:



Junto a las comprendidas en este esquema de tipos de presunciones existen otras no jurídicas, que pudiéramos denominar metajurídicas, que informan, incluso estructuralmente, algunos sistemas tributarios (31). De ellas nos ocuparemos también en lugar oportuno. Y existen otros mecanismos presuntivos que, aun siendo reflejo de normas jurídicas, no son presunciones en sentido técnico-jurídico, que serán objeto de nuestra atención igualmente en este trabajo.

En la presunción se pueden distinguir dos momentos: el de su creación o elaboración, que tiene su fundamentación lógica en un razonamiento inductivo, mediante el cual, partiendo de algo conocido, un indicio, se llega a la indagación de un hecho y se obtiene una conclusión. Y el momento de su aplicación, también fundado en lógico basamento, pero utilizando un tipo de razonamiento deductivo, es decir, que si existe una norma de presunción y existe un caso que se subsume en la norma, se llega, mediante el razonamiento, a los resultados deseados por la norma para ese caso. Su parecido con el indicio es grande, hasta el pun-

(31) Nos referimos a las presunciones "Fisco-usurpador" y "Contribuyente-defraudador" que por SAINZ DE BUJANDA son estudiadas en su tratado *Hacienda y Derecho*, tomo V, op. cit., págs. 76 y sigs. y 149 y sigs.

to de que ALLORIO (32) y GIULIANI FONROUGE (33) los emplean como equivalentes (34). Por lo que no es raro que ZINGALI (35), al observar la indiferenciación de que se hace gala al identificarlo, critique la posición de ALLORIO, señalando que la presunción es una prueba indiciaria intensa y la prueba indiciaria es una presunción tenue. Se debe distinguir, además, de otras figuras afines y extrañas, como se expone por HEDEMANN (36).

Cabe señalar también que se emplea el nombre de presunción en algunos supuestos específicos del campo iustributario y en sentido no técnico, si bien el mecanismo funciona solo lógicamente de forma similar; nos referimos al método de determinación presuntiva de la base, al cual se refieren algunos, como «liquidación por presunciones» o «base presunta», GIULIANI FONROUGE (37); «estimación presuntiva de bases», D. JARACH (38); «liquidación en base a presunciones», C. DE BONO (39), etcétera.

Este sistema presuntivo consiste, como es sabido, en una forma de determinar la base de un tributo cualquiera, a falta de un método estimativo cierto y simplemente en sustitución de él. En este supuesto, asevera GIULIANI FONROUGE, se utilizan «indicios» o «presunciones», es decir, el conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente, como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación. Estos hechos deben guardar una normal relación con la

(32) E. ALLORIO, op. cit., pág. 363, que identifica indicio con presunción.

(33) C. GIULIANI FONROUGE, op. cit., tomo I, pág. 442.

(34) Si bien en nuestra doctrina, PLAZA ha clamado por la no identificación entre presunción, indicio y conjetura en su obra *Derecho Procesal Civil español*, volumen I, Madrid, 1942, pág. 484.

(35) G. ZINGALI, op. cit., pág. 163.

(36) J. W. HEDEMANN, op. cit., pág. 270, dice: "La presunción técnica en todo el complejo legal susceptible de carga de la prueba se distingue de la regla de interpretación, de la norma supletiva, de la ficción y del precepto puramente material, teóricamente por pertenecer al Derecho Procesal, y prácticamente por hacer expresa referencia al concepto de carga de la prueba; que su diferenciación de la regla de prueba coincide teóricamente con la delimitación del concepto de la apreciación de la prueba, y prácticamente no ofrece dificultades; y que, finalmente, en relación con la regla de la carga de la prueba, la diferencia está en ser la presunción independiente del sistema general, habiendo solamente en el Código Civil un punto de apoyo en la aplicación expresa de la palabra presunción".

(37) C. GIULIANI FONROUGE, op. cit., volumen I, pág. 441.

(38) D. JARACH, *Curso superior de Derecho Tributario*, Ed. Constancia, Buenos Aires 1957, volumen I, pág. 310.

(39) C. DE BONO, op. cit., volumen I, págs. 67 y sigs.

situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas (40).

Vista, pues, la heterogenidad que impera respecto a la tipología, pasemos a analizar los caracteres, no sin antes poner de relieve que, junto a este criterio —que nosotros utilizaremos— de cualificar material y formalmente los distintos tipos de presunción y, de acuerdo con la posibilidad de prueba en contrario, existen otros criterios de distinción dentro de la materia fiscal, como aquellos que distinguen presunciones relativas a la liquidación y a la recaudación, y presunciones fiscales penales y presunciones fiscales administrativas, doble dicotomía que es estudiada por el italiano ZINGALI (41), y, por último, presunciones de hecho imponible y presunciones de base imponible, que será objeto de nuestra atención en la parte segunda.

5. La presunción simple opera en el campo de la prueba. Los caracteres de las presunciones simples, consideradas como «razonamientos, o argumentaciones, que mueven de hechos conocidos a concluir en el conocimiento de hechos desconocidos» (42), tienen reflejo en normas jurídicas. En este punto podemos, vinculando nuestro razonar a la legislación española del Código civil, extraer una serie de caracteres enunciados en este cuerpo legal, procedentes de una evolución histórica, que es bien conocida, sobre las presunciones simples, y así se ha mantenido que éstas deben ser:

1.º «Precisas». 2.º «Graves». 3.º «Concordantes».

Exigiéndose cinco condiciones para ser admitidas:

1.ª Que los hechos conocidos, que constituyen los indicios del hecho desconocido, sean uno o más de uno, estén completamente acreditados (Nota de «acreditabilidad», art. 1.249 C. c.).

2.ª Que estos hechos sean claramente reveladores del hecho desconocido (Carácter de «precisión», art. 1.253 C. c., y, paralelamente, artículo 118, 2, L. G. T.).

3.ª Que haya un nexo entre el hecho conocido y la consecuencia deducida, que se pueda considerar como extremadamente probable (Carácter denominado de «gravedad» en el sentido de serio, de mucha entidad, art. 1.253 C. c. y art. 118, 2, L. G. T.).

(40) C. GIULIANI FONROUGE, op. cit., volumen I, pág. 441.

(41) G. ZINGALI, op. cit., págs. 162 y 168 a 178.

(42) S. BORGUESE, *Novísimo Digesto Italiano*, Voce «Presunzioni» («Diritto Penale e Diritto Procesuale Penale»), op. cit., tomo XIII, pág. 773.

4.^a Que todos los hechos conocidos conduzcan a la misma conclusión (Carácter de «concordancia»).

5.^a Que la presunción no conduzca a la ilación de un hecho que, para su demostración, esté vedado el testimonio, ya sea a través de prueba testifical, de confesión o documental (43).

De análogos caracteres está investida la presunción legal, si bien no es identificable a la simple por presentar una serie de particularidades:

1.^a Presupone la existencia de un hecho o una situación que se configura como afirmación base, fijada *a priori* por la Ley (hecho indicante).

2.^a Hay un nexo entre indicio y conclusión que, incluso, puede ser débil, ya que no requiere la especificación y concomitancia que en las presunciones simples, al proceder su fuerza vinculante en distinta gradación de la Ley (Nexo legal, art. 1.253 C. c.).

3.^a Se llega con ello, mediante un razonamiento lógico o una operación legal intelectual, a un resultado; un efecto «consistente en un estado de opinión sobre la verdad de la afirmación de un hecho» (44) que la Ley quiere que se observe (hecho deducido).

4.^a Se admite normalmente la prueba en contrario del hecho básico (*iuris tantum*), si bien se admite, en algunos casos, con taxativa enumeración legal de las pruebas utilizables (mixtas o intermedias) o, en ciertos casos, este hecho se presume legalmente realizado y no admite prueba en contrario (*iuris et de iure*) (Destructibilidad, art. 1.251 C. c.).

5.^a Son juicios sobre probabilidad, siempre cualificados, y ésta se gradúa por la Ley, según su carácter, desde la mera probabilidad, o la certeza moral, hasta la certeza absoluta (Supuesto probabilístico).

6. ¿Cuál es la razón de ser de las presunciones? ¿Por qué surgen en un sistema fiscal? La falta de confianza entre la Administración Financiera y el administrado hace, por una parte, que en algunos países los Ordenamientos tributarios tengan que estar proyectados sobre la base de una elevada propensión al fraude por parte del contribuyente, lo que revela, tácitamente, una falta de conciencia social y comunitarismo cívico. Y, por otra, la necesidad —de difícil solución— de recaudar por parte de la Administración para cumplir los fines a los que incrementalmente viene llamada y que tiene que financiar casi siempre mediante el corre-

(43) Cfr. en este sentido F. GENTILE, *La prova civile*, op. cit., pág. 399.

(44) J. CARRERAS, op. cit., pág. 355.

lativo aumento de ingresos públicos por vía tributaria. La consecuencia de estas aseveraciones es bien conocida. El contribuyente normal desconfía de la Administración e intenta autodefenderse; la Administración se protege con los instrumentos que tiene a su alcance y, entre ellos, utiliza el régimen de presunciones.

¿Qué consecuencias se derivan de tal planteamiento? El que el fraude tome carácter de «natural» y ya se cuenta con él como «un dato» más a la hora de efectuarse los cálculos financieros sobre las necesidades del Sector público.

Que al existir este «natural» procedimiento haya personas que acepten esto y cuenten con este «dato» y apliquen, si pueden, «un coeficiente reductor personal» en el pago de impuestos, o sea, «evasión parcial» u ocultación parcial de bases para aminorar el peso del impuesto, frente a otros ciudadanos que se ven gravados, con excesiva onerosidad, al pagar íntegramente, sin ocultaciones ni fraudes, sus cuotas impositivas (calculadas en principio para un margen de evasión), lo cual genera unos efectos nocivos y perjudiciales, como tendremos ocasión de ver.

Los resultados que se producen son de dos tipos: 1.º Efectos de injusticia, desigualdad, y, más concretamente, de iniquidad al violarse los principios constitucionales tributarios, con especial derrocamiento del de capacidad contributiva (es el efecto jurídico). 2.º Efecto de desmoralización en los contribuyentes que no logran eludir un impuesto frente a los parciales o absolutos defraudadores que lo consiguen y que plantean una situación desalentadora (es el efecto psicológico) (45).

7. ¿Es innecesaria, o ilegítima, la existencia de las presunciones? Contestamos al problema de su utilidad a través de su existencia y necesidad. Las presunciones son necesarias. La existencia de presunciones en un sistema fiscal es necesaria en algunos casos, pero es preciso un uso moderado y racional de ellas para evitar situaciones inicuas. «Constituyen un régimen de excepción dentro del sistema general del Derecho, por cuyo motivo hay que usar de ellas en forma muy limitada y únicamente cuando concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen». No son ilegales, ya que «tienen efecto dentro de la más escrupulosa legalidad

(45) Cfr. F. BAS Y RIVAS, *Impuestos de derechos reales y sobre transmisiones patrimoniales de bienes*, Ed. Rev. de Derecho Privado, Madrid, 1961, volumen II, pág. 102, que destaca el efecto desalentador que tienen las presunciones. Y también en *Situación fiscal de los bienes que el causante de una herencia transmitió durante el último mes de su vida*, R. D. F. H. P. núm. 1 (1951), pág. 24.

y, en principio, son de aplicación a todos los ciudadanos» (46). Su iniquidad es cuestión diversa. Son factibles de utilizar, excepcionalmente requeridas, por cuyo motivo no es que sea equivocado el planteamiento de su uso, sino que precisan de delicada y justificada utilización (47) para supuestos a los que no se puede hacer frente a través de una estimación directa y concreta de hecho o situaciones.

En este sentido, son igualmente necesarias para evitar brechas fraudulentas incontenibles, gozando la Administración, en este caso, de la ventaja de desplazar al posible defraudador, la prueba del hecho que se le presume como cierto.

Una razón más se podría argüir en pro de la necesidad de las presunciones, aunque aquí ya no tan claramente esgrimible, pues constituye un arma de dos filos; se trata del argumento de la *dificultad* que tiene la Administración para establecer determinados réditos. Si se emplean las presunciones se «aclara» la situación para la Administración, en cuanto que puede cuantificar o configurar un determinado impuesto, pero con esto se puede «obscurecer» correspondientemente otra meta igualmente respetable, que es la de que si realmente se le hace esa liquidación, conforme a su verdadera capacidad contributiva al contribuyente, no sólo conforme a la Ley, sino también respetando el principio de equidad tributaria en el reparto de la carga fiscal, puesto que en la presunción no se utilizan supuestos reales, sino otros elementos fácticos base, de los que se inducen los supuestos presumidos.

8. En orden a la funcionabilidad de este instituto hemos de remarcar su limitada aplicación a supuestos excepcionalmente justificados, en los que la Administración tenga que combatir el fraude fiscal. Ahora bien, si se restringe su uso, ¿cómo compeler a los contribuyentes a que cumplan sus obligaciones tributarias? Aparte de los métodos de educación cívica en el orden tributario (48), que íntimamente coadyuvarán para que se cumplan las normas, existe un medio para dar complementariedad a estas situaciones excepcionales en que deban aplicarse las pre-

(46) J. J. PERULLES, *Manual de Derecho Fiscal*. Parte general. Ed. Bosch, Barcelona, 1961, pág. 65.

(47) E. ALLORIO, op. cit., pág. 364. Nota 192 sobre el modo que debe emplearse la presunción basada en el tenor de vida del contribuyente recuerda que, para evitar abusos, la jurisprudencia ha aconsejado que la presunción debe estar bien circunstanciada y apoyarse en hechos precisos. Y, G. ZINGALI, op. cit., pág. 178, en donde concluye que la Hacienda puede usar de ellas, pero limitadamente y en caso de necesidad.

(48) Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo V, op. cit., págs. 76 y siguientes (en "Teoría de la educación tributaria").

sunciones; nos referimos a un «racional» sistema de sanciones tributarias a los culpables de infracciones fraudulentas. Racionalidad del sistema penal tributario, paralelo a la racionalidad del Sistema tributario.

Conviene, no obstante, delimitar su función según se trate de presunciones legales o presunciones simples y según sean aplicables en el Derecho material o en Derecho procesal. La naturaleza jurídica no depende del texto legislativo en que estén recogidas (49).

Tienen carácter procesal las presunciones simples o judiciales, y su misión, dentro de la actividad iusprocesalista, será la de servir al esclarecimiento del litigio contencioso (50).

Las presunciones legales tienen una función ambigua entre el Derecho material y el Derecho procesal y están recogidas en normas que se encuentran, como vimos, entre el Derecho procesal y el Derecho material, según exposición de CARNELUTTI (51). Tienen función probatoria dentro del proceso, pero también se acentúa otro carácter al servir de expedientes de técnica legislativa material (52). Esto se ve con mayor claridad en las presunciones legales irrefutables, cuya posibilidad probatoria en contra está vedada, y que, por tanto, en el campo de la prueba no tienen función, pero, sin embargo, sirven como medio de técnica legislativa.

(49) M. SERRA, op. cit., pág. 48. "La presunción legal es un instrumento más... utilizado por el legislador para lograr la eficacia y efectividad de las leyes promulgadas. Por tanto, debe estar recogida precisamente en dichas Leyes". No importa el Cuerpo legal que las acoja, por consiguiente, "serán procesales o materiales, independientemente de que estén recogidas en una ley procesal o en una ley material". Tanto en uno como en otro caso su naturaleza jurídica permanece invariable".

(50) M. SERRA, op. cit., pág. 51. Idéntico carácter tienen las presunciones legales, justificando que... "Las normas materiales conceden derechos y señalan obligaciones en una concreta relación jurídica. Para la existencia de tales derechos y obligaciones señalan las circunstancias que deben concurrir indefectiblemente en su nacimiento". La prueba de los presupuestos es "singularmente difícil" y la rigidez en la exigencia haría ineficaz la existencia del Derecho y para evitar la ineficacia es por lo que se acude a la formación de presunciones.

Hemos de destacar que cuando este autor se refiere a las presunciones legales alude sólo a las que admiten prueba en contrario, ya que sigue la corriente doctrinal procesalmente dominante de que las presunciones legales absolutas tienen carácter material, equiparables al de la ficción, extraño, por tanto, al Derecho Procesal.

(51) F. CARNELUTTI, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, op. cit., pág. 539. (Véase nota de pie de página núm. 16 de este trabajo).

(52) Cfr. M. FENECH, *Estudios de Derecho Procesal*, op. cit., pág. 324. El autor afirma: "Revisten (refiriéndose a una serie de normas creadas para el 'acertamiento' de una relación jurídica concreta, entre las que se encontrarían las presunciones), ciertamente, un primordial carácter procesal. Pero no se agota su función con dicho carácter, sino que, conjuntamente, actúan como expedientes de la técnica legislativa. Su función podemos considerarla, pues, como mixta (pág. 324).

«La función de las presunciones debe buscarse en el hecho de que éstas sean juicios sobre probabilidad, verificadas por sujetos con autoridad para trazar conductas ajenas; mientras la presunción se realiza por quien pretende ordenar su propia conducta, el juicio queda ignorado por el Ordenamiento jurídico y entra dentro de la motivación subjetiva del acto mismo, que escapa a una valoración jurídica».

«En cambio, la ordenación jurídica de conductas ajenas requiere, a veces, la utilización de presunciones, que cobran entonces un pleno valor jurídico», ya sea trazada la conducta ajena por el titular del órgano jurisdiccional o por el legislador, que realiza juicios sobre certeza y probabilidad, enlazando hechos, «la función de las presunciones jurídicas será la de servir de instrumento para fijar el supuesto de hecho o conducta antecedentes de una norma legislada o de una sentencia» (53).

Volviendo a la concreta temática tributaria tienen, igualmente, las presunciones una función instrumental, la de detectar riqueza, y así, en este campo, dice DENI: «se busca continuamente la verdad sobre la existencia de riqueza (en sus múltiples aspectos de rédito, de patrimonio, de capital, de consumo) y es, por consiguiente, conforme a la razón que sobre este difícil terreno, la presunción debe operar en un campo amplio», y, tras unas consideraciones sobre la progresividad y capacidad contributiva, arguye «conclusión indispensable para aplicar la justicia tributaria es el conocimiento de la riqueza poseida por cada sujeto».

No es fácil descubrir todos los evasores y sacar a la luz la riqueza poseida por cada uno. Más allá de la riqueza, «inmueble y visible», existe la riqueza, «mueble e invisible», representada por multiplicidad de signos de papel fácilmente ocultables. De aquí la necesidad de las presunciones tributarias por las que «el legislador limita las zonas de evasión» (54).

La presunción nace de una exigencia de Orden público y puesta al servicio del Erario y a cargo del sujeto pasivo, salvo el ejercicio de defensa mediante recursos jurídicos. Pero, incluso, en el séquito del noble fin de la búsqueda de la verdad por motivos de interés público (55), una desilusión se observa; la presunción no es un instrumento preciso, opera

(53) J. CARRERAS, *Estudios de Derecho Procesal*, op. cit., págs. 368 y 370.

(54) A. DENI, op. cit., págs. 477 y 478.

(55) Una distinción entre interés público, interés legítimo e interés general, se encuentra perfectamente matizada en un trabajo de R. CALVO, en la Rev. "Giurisprudenza delle imposte", en el artículo titulado *L'interesse legittimo in materia impositiva*, Milano, 1969.

en un campo frecuentemente impenetrable y permanece una afirmación incierta o bien incide de modo no conforme a la justicia (56).

La problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: El de justicia tributaria y el de capacidad contributiva. El superior principio de justicia tributaria exige la interdicción del fraude fiscal. Este espíritu es el que anima a la mayor parte de las presunciones. Se «presume» un hecho o un efecto jurídico para evitar que, ante la dificultad de probar por parte de la Administración, se estimule o se produzca una defraudación. Ahora bien, esta presunción, precisamente por prescindir de la prueba, puede lesionar el principio de capacidad contributiva, llamando a tributar a situaciones no imponibles o haciéndolo en forma y cuantía no ajustada a la realidad de los hechos. Hay, pues, una tensión entre ambos principios e, incluso, una tensión interna dentro del mismo principio de capacidad contributiva. Por una parte, se requiere evitar la defraudación, y se sirve así al citado principio de capacidad, y, por otra, se presumen hechos o bases imponibles contrariando al mismo principio de capacidad contributiva que exige un hecho imponible no presunto, sino efectivo, y una medición exacta del mismo. El problema adquiere su mayor dramatismo en las presunciones denominadas *iuris et de iure*. Pero tiene también una notable importancia en otras presunciones que admiten prueba en contrario o la admiten muy limitadamente. Resulta aquí que se invierte el fundamental principio jurídico de que la parte que alega un derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo; principio, por lo demás, reconocido en nuestro Ordenamiento jurídico tributario (art. 114 de la L. G. T.). Ahora bien, si se exonera a la Administración financiera de la carga de la prueba y se exige del posible contribuyente una prueba que, incluso, pudiera ser la prueba de inexistencia de un hecho, se puede crear una situación jurídica de iniquidad o, más concretamente, de indefensión.

Por todo ello, son las presunciones instrumentos jurídicos de una gran operatividad, necesarios y funcionales, pero dada su excepcionalidad dentro del mundo del Derecho, requieren un uso inteligente, concreto y racional. En la segunda parte de este trabajo tratamos de examinar en qué medida, en qué forma y con qué corrección jurídica, el legislador tributario español ha utilizado el instituto de la presunción.

(56) A. DENI, op. cit., pág. 479, en cuanto el incidido no posea la riqueza que la presunción absoluta le atribuye, y "deba" pagar porque la ley no admite prueba en contrario.

II.—LAS PRESUNCIONES EN MATERIA IMPOSITIVA.

A) *Presunciones metajurídicas.*

1. Antes de comenzar el estudio de la casuística de las diferentes y más importantes presunciones contempladas en nuestro Sistema tributario, vamos a referirnos brevemente, a manera de pórtico, a dos presunciones empíricas que informan, en general, a algunos Ordenamientos jurídico-financieros y, en especial —y más concretamente—, a nuestro Sistema fiscal.

El actual Sistema tributario español de 1964, derivado histórico del anterior Sistema de 1957, está basado efectivamente sobre dos supuestos presuntivos, «que dañan la ética tributaria», cual son las llamadas: Presunción del «Fisco-usurpador» y la presunción, correlativa a ésta, del «contribuyente-defraudador» (57).

«En este aspecto —puntualiza SAINZ DE BUJANDA— puede afirmarse, sin riesgo de equivocación, que la Ley de 26 de diciembre de 1957 es el texto positivo que en la historia de nuestro Sistema fiscal más se caracteriza por haber construido todo un Sistema normativo sobre la presunción generalizada de contribuyente-defraudador» (58).

Estas presunciones, que se manifiestan como «reprobables actividades» y se producen en las relaciones entre el Sector público y el Sector privado, sometido éste al poder tributario, generan un círculo vicioso, en el que es difícil determinar de qué parte procede la causa de origen, de quién es la culpa de que esto se produzca.

2. La relación Fisco-contribuyente debería de estar imbuida de garantías por ambas partes, de tal forma que la vinculación jurídica resultara una «relación de confianza».

(57) En terminología de SAINZ DE BUJANDA, a quién nos remitimos. Para una cuidadosa y magistral exposición sobre el tema, cfr. *Teoría de la educación tributaria y Aspectos de la educación tributaria en España. Hacienda y Derecho*, op. cit., tomo V, páginas 76 y sigs. y 149 y sigs., respectivamente, y, en concreto, pueden verse los epígrafes y capítulos que llevan por título *Eliminación de las presunciones que dañan la ética tributaria*, págs. 125 y sigs. y *El mecanismo de las presunciones*, págs. 195 y sigs.

(58) F. SAINZ DE BUJANDA, op. cit., pág. 197, donde justifica su aseveración diciendo seguidamente: «La instauración del régimen de convenios y de evaluaciones globales constituye, por sí sola, la más clara prueba de lo que acabamos de afirmar, dado que los expresados métodos evaluatorios tratan de justificarse en el Preámbulo de dicho texto positivo, como fórmula dirigida a eliminar la conducta defraudatoria—que se presume general e incorregible—sin causar daño a la justicia» (págs. 197/198).

La Administración Pública detraería de los particulares las sumas precisas para cumplir los crecientes cometidos y fines que está llamada a satisfacer, materializando correctamente los fondos recaudados y los particulares, en correspondencia, cumplirían sus obligaciones fiscales.

¿Esta ideal situación se cumple? En verdad, lo que exactamente acontece en muchos países es la situación contraria. En nuestro país, por especial idiosincrasia, también falta la mutua confianza y el Sistema fiscal se ha ordenado sobre la base de la operatividad empírica de la existencia de estas dos presunciones.

Los contribuyentes, convencidos o no, tienen el «prejuicio» (59) de que la Administración no administra bien los caudales públicos. Opera, en general, la presunción del Fisco-usurpador. Ahora bien, ¿cómo se configura?, ¿qué efectos y qué soluciones se pueden adoptar? Seguimos al profesor SAINZ DE BUJANDA en las respuestas a tales cuestiones.

La configuración de la primera de ellas se basa en dos supuestos: «Injusticia en la distribución de la carga impositiva» y «el ulterior empleo de los recursos obtenidos». Efectivamente, se produce el convencimiento de que hay una exigencia injusta y desigual y de un empleo de recursos inadecuados y frente a estos condicionantes los efectos consecuentes son: la repulsa a los criterios de reparto por parte del contribuyente y la creación propagandística de «fondos especiales» por parte de la Administración. Como soluciones precisas a estos problemas, señala el profesor de la Universal Central, «el robustecimiento efectivo de la justicia distributiva en el marco de la imposición», frente al primero, y «la vigorización de la institución presupuestaria», frente al segundo (60).

Esta presunción que, desgraciadamente se produce en nuestro país —como señalábamos—, no actúa aisladamente, sino que existe otra que, en contraposición, tiene operatividad como antídoto; se trata de la presunción «contribuyente-defraudador», a la que nos referimos seguidamente.

(59) F. SAINZ DE BUJANDA (op. cit., pág. 126), en relación con este concepto, afirma: «Para que estas ideas que en ellos anidan puedan combatirse eficazmente habrá de darse un presupuesto inexcusable: Que sean ideas falsas, lo que, por desdicha, no siempre sucede. En otros términos, que sean efectivamente “prejuicios” y no juicios sólidamente fundados. Esto supone que el método educativo por excelencia es la probidad en el manejo del producto fiscal”. Sobre el “malentendido del Estado-ladrón”, también hay interesantes observaciones en J. M. MARTÍN OVIEDO, *Psicología, Sociología y Política ante el fenómeno tributario*, R. D. F. H. P. núm. 61, enero-febrero, 1966.

(60) F. SAINZ DE BUJANDA, op. cit., pág. 218.

3. «La presunción inversa opera con mucha energía» (61). Frente al retraimiento de los contribuyentes a cumplir sus deberes con el Fisco, éste toma sus «precauciones» y combate, con los medios a su alcance, «esos males».

En efecto, siguiendo con el tríptico, igual al anterior y paralelamente expuesto —génesis, efectos, soluciones—, podemos constatar que esta presunción del «contribuyente-defraudador» también existe y que tiene tanto o más arraigo que la anterior del «Fisco-usurpador».

Las causas influyentes en el nacimiento de esta presunción están justificadas en los mismos motivos que generan el «fraude fiscal» (el cual es brevemente expuesto en la tercera parte de nuestro trabajo). Por consiguiente, si el fraude existe, por una cierta conducta fraudulenta del contribuyente, a su vez la Administración, ante tal eventualidad, justifica otro tipo de quehacer de signo contrario, y por ello comienza con la «incredulidad sistemática» hacia el contribuyente por parte de sus órganos de gestión, respecto a la veracidad de las declaraciones y datos que aportan los sujetos pasivos.

Los supuestos generadores de esta presunción son «el fraude incontestable» (62), por un lado, y «la negada probidad del contribuyente», por otro, ante los cuales se da tres efectos: Primero, «el desaliento del contribuyente para acogerse al régimen de evaluación individual de sus bases imponibles y de sus cuotas tributarias». Segundo, «la suplantación del espíritu de solidaridad» por el «espíritu de negociación», que lleva a la «comercialización del Tributo». Y tercero, «el anquilosamiento que ellos provocan en las técnicas que permiten determinar con precisión las rentas netas sometidas a gravamen» (63).

Para extirpar necesariamente estas presunciones son precisas soluciones de tres tipos:

- 1.ª Reconocimiento de la moralidad del contribuyente.
- 2.ª Perfección de los métodos de control automático.
- 3.ª Vigorización de las sanciones.

(61) F. SAINZ DE BUJANDA, op. cit., pág. 128.

(62) Dos argumentos de la legislación aporta SAINZ DE BUJANDA: «la consecuencia que para los contribuyentes que opten por el sistema de evaluación individual provoca la omisión de una sola operación» (en el que la base imponible la determina el Jurado Tributario) y el establecimiento del régimen de evaluación global «con carácter obligatorio para un cualificado sector de contribuyentes». Supuestos sólo concebibles en el caso de manifiesta defraudación». Op. cit., pág. 198.

(63) F. SAINZ DE BUJANDA, op. cit., págs. 202, 203 y 205, respectivamente.

En cuanto sea posible enmendar por estos medios la presunción, se habrá conseguido anular o mitigar los efectos nocivos que lleva consigo esta misma presunción.

Estas dos presunciones, sintéticamente perfiladas, son nocivas en sus resultados, pero se configuran en esencia como raíz de las restantes que se establecen en el Sistema tributario. Distinguimos a continuación las distintas presunciones jurídicas contempladas, que clasificamos según su diversa naturaleza.

B) *Criterios de clasificación.*

Para ordenar el conjunto de presunciones y mecanismos presuntivos que, diseminados, se encuentran en nuestras normas legislativas en materia de impuestos —tanto directos como indirectos—, podemos acudir a múltiples criterios, pero entre todos los posibles tres son los criterios de sistematización que consideramos esclarecedores para encuadrar convenientemente estos institutos jurídicos:

I.—Sistematización estructural.

II.—Sistematización abaticional.

III.—Sistematización obligacional.

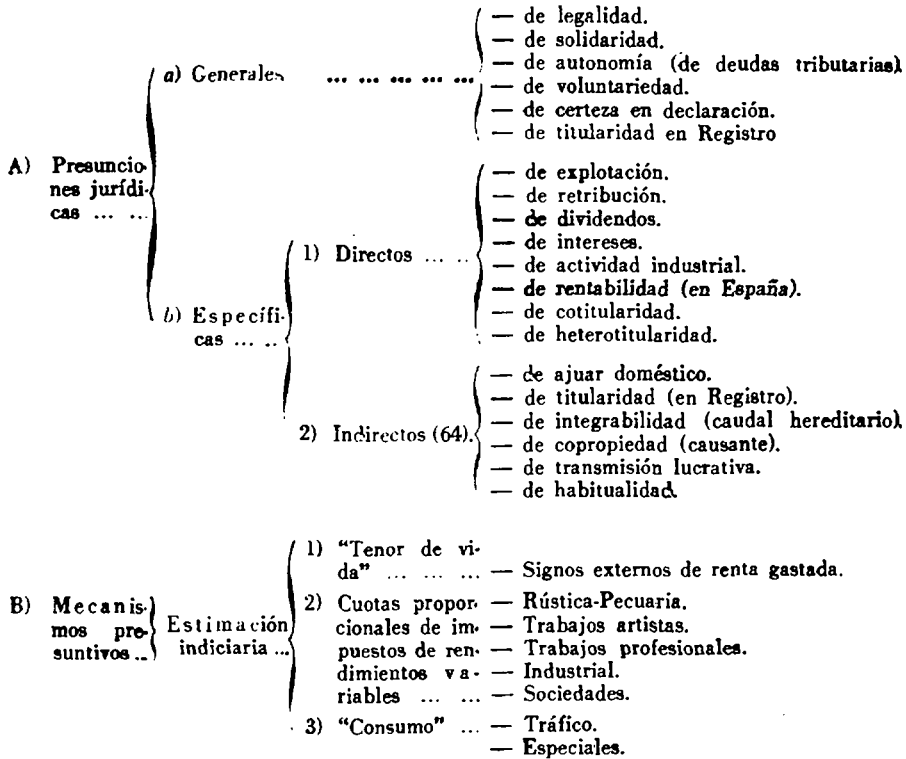
El primero, de acuerdo con la estructura del Sistema tributario, sigue fielmente esta «estructura», si bien se separan las presunciones jurídicas «generales», que son recogidas en la Ley General Tributaria y que tienen aplicación teórica y, posiblemente, general a todos los impuestos, de las que denominamos «específicas», de aplicación concreta en cada figura impositiva; y estas presunciones jurídicas, en sentido técnico, se escinden en esta sistematización, de los mecanismos presuntivos de estimación de bases.

El segundo criterio toma en cuenta la gradación de destructibilidad, que posibilita o imposibilita cada instituto. La presunción, en sentido general, puede ser abatida por diversas pruebas en contrario, por algunas pruebas concretas prefijadas por la Ley (pudiendo, en este caso, ser varias las taxativamente fijadas o ser una sola), y las que, por su carácter, no admiten absolutamente ninguna prueba en contrario, son irrefutables y, por tanto, no abatibles.

El tercero, y último criterio considerado, se refiere al momento de la obligación tributaria en que surgen; así, la bipartición fundamental

es de presunciones que afectan al hecho imponible (generadoras del hecho) o que afectan a la base (cuantificadoras del hecho), completado por las que denominamos generadoras de efectos.

I. SISTEMATIZACION ESTRUCTURAL



(64) Incluido el Impuesto General sobre las Sucesiones (pese a estar calificado legalmente como directo), por estar regulado conjuntamente en el T. R. en unión del de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No entramos a considerar el acierto o desacierto de esta calificación legal, puesto que se ha escrito bastante sobre ello en la literatura jurídica y económica.

II. SISTEMATIZACION ABATICIONAL

- | | | | |
|--------------------------|----------------------|--|--|
| A) Legales relativas ... | } a) Generales ... | } { | — de legalidad. |
| | | | — de <i>voluntariedad</i> . |
| | | | — de titularidad (en Registro). |
| } b) Específicas ... | } { | — de explotación. | |
| | | — de retribución (supuesto normal). | |
| | | — de actividad industrial. | |
| | | — de rentabilidad (en España). | |
| | | — de cotitularidad. | |
| | | — de heterotitularidad. | |
| | | — de copropiedad. | |
| | | — de integrabilidad. | |
| | | — de habitualidad (supuesto art. 3, Código de C.). | |
| B) Legales intermedias. | } a) Jurados Tr. ... | } { | — de explotación. |
| | | | — de dividendos. |
| | | | — de integrabilidad. |
| | | | — de transmisión lucrativas. |
| | | | — de certeza en declaraciones. |
| | | | — de titularidad (en Registro). |
| C) Legales absolutas ... | } Específicas ... | } { | — de ajuar doméstico. |
| | | | — de retribución (artistas). |
| | | | — de intereses (el legal al menos). |
| | | | — de habitualidad (si paga impuesto industrial). |

III. SISTEMATIZACION OBLIGACIONAL.

- | | | |
|--|-----|---|
| A) Generadoras de efectos ... | } { | — de legalidad en los actos (Bases y deudas). |
| | | — de <i>solidaridad</i> . |
| | | — de <i>voluntariedad</i> en infracciones. |
| | | — de certeza en la declaración. |
| B) Hecho imponible ... | } { | — de explotación. |
| | | — de retribución. |
| | | — de actividad industrial. |
| | | — de rentabilidad. |
| | | — de cotitularidad. |
| | | — de heterotitularidad. |
| | | — de transmisión lucrativa. |
| — de habitualidad. | | |
| C) Base imponible ... | } { | — de dividendos. |
| | | — de intereses. |
| | | — de titularidad (en Registro). |
| | | — de integrabilidad. |
| | | — de ajuar doméstico. |
| D) "Estimación presuntiva" de Bases y Cuotas ... | } { | a) "Tenor de vida". |
| | | b) Evaluación indiciaria. |
| | | a') Cuota de rendimientos en impuestos directos. |
| | | b') Impuestos de "consumo" (Tráfico, Especiales). |

C) *Presunciones jurídicas generales.*

1. El artículo 8 de la L. G. T. establece la presunción *de legalidad* (65) de los actos de la Administración financiera referidos a un aspecto concreto: el de determinación de bases y deudas tributarias.

Veamos los puntos claves que presenta la regulación de esta norma:

1.º Admitiendo que recoge la presunción de legalidad, la Ley no tiene por qué referirse solo a la determinación de bases y deudas. ¿Quiere esto decir que la fijación de alícuotas, por ejemplo, no goza de tal presunción? ¿Supone que la determinación de cuotas no está vinculada a esta presunción? ¿Es exclusiva, pues, a estos dos actos? Indudablemente no es exclusiva, es mucho más general esta supremacía de la Administración, no vedando al administrado los caminos jurídicos de reclamación, es amplia, genérica, abstracta.

2.º Supuesto que es una presunción legal relativa de las que admiten prueba en contrario, ya que «podrá destruirse mediante... los recursos pertinentes» plantea el problema de la inconcreción sobre cuáles sean estos recursos. ¿Se trata de recursos administrativos? ¿Del Económico-administrativo? ¿O de la vía judicial como recurso? La indeterminación de la voz «pertinente» no puede ser más latente; es voz ambigua e imprecisa en el sentido correcto de la técnica jurídica a emplear (66).

3.º El más grave problema está, a nuestro parecer, en la frase: «Revisión, revocación o anulación practicada de oficio»; ¿quiere decir, de oficio por la propia Administración o por los órganos jurisdiccionales?; ¿es que, entonces, la Administración puede ir contra sus propios actos? (67), ¿cómo se compagina este inciso legal con el principio cons-

(65) Monografía básica, en este punto, sigue siendo la obra de G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, citada. Publicado en 1965, ha escrito TREVES un tratado de Derecho Administrativo con el título de *Lezioni di Diritto Pubblico*, en que hace alusión esporádica al problema. Ed. Giappichelli, Torino, 1965.

(66) El profesor CARRO MARTÍNEZ propuso, en la elaboración de la Ley General Tributaria, una enmienda, jurídicamente muy correcta, para aclarar este término "pertinentes" que no fue aceptada por la Ponencia. Cfr. N. AMORÓS, *Ley General Tributaria*. (Textos fiscales anotados), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1967 (pág. 64).

(67) Indudablemente sí. Se trata de otro privilegio de que goza la Administración a diferencia de lo que ocurre con el particular que no puede rescindir o anular, unilateralmente, sus actos. La Administración tiene la "Posibilidad de anular y revocar de oficio los actos administrativos" claro está, que con ciertas limitaciones (arts. 109 y siguientes L. P. A.). Cfr. J. A. GARCÍA-TREVIJANO FOS, *Tratado de Derecho Administrativo*, Editora "Revista de Derecho Privado", Madrid, 1964, pág. 401 y *Curso de Derecho Administrativo*, Salamanca, 1961, págs. 269 y sigs.

titucional de seguridad? Supuesto que la Administración pretendiera ir contra sus propios actos, anulándolos, tendría que pretender esta anulación en la jurisdicción contenciosa-administrativa, previa «declaración de lesividad» (68) a los intereses públicos como exige la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956, en el artículo 56.

4.º Se puede plantear, incluso, otra cuestión. En el Derecho público, la Administración goza, entre otras (69), de dos presunciones: la de legalidad y la de legitimidad, con relación a los actos administrativos de ella emanados. Determinados autores identifican los conceptos de legalidad y legitimidad cuando se trata de explicar en qué consisten algunos privilegios de la Administración, como lo son ciertas presunciones de que goza el ente público. Sin embargo, debemos señalar aquí que estos conceptos, muy utilizados en la técnica jurídica, no son una misma cosa. El Derecho alemán ha establecido la distinción, y en nuestro país LEGAZ LACAMBRA ha expuesto con claridad la diferencia entre ambos (70).

La «presunción de legitimidad de toda la actuación administrativa, que quiere decir que los actos de los órganos administrativos se presumen legítimos en principio. Es decir, no se presume la arbitrariedad, se presume que todo está hecho con arreglo, no solamente a los cauces formales, sino de acuerdo con el interés público. Presunción, naturalmente, que es *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, pero esta prueba la ha de aportar el particular que se encuentra, por tanto, en una situación de subordinación o inferioridad» (71).

Entre la enumeración de notas recogidas sobre la supremacía jurídica de la Administración, se señala por ALESSI la *presunción de legitimidad de los actos administrativos* que supone el traslado de la carga de la

(68) Cfr. J. A. GARCÍA-TREVIJANO FOS, *Tratado...*, op. cit., págs. 398 y sigs.

(69) Aparte de éstas, la Administración goza de otras presunciones positivas informadoras del Ordenamiento tributario, como son, las presunciones de validez de normas y actos de la Administración; de buena fe de los administradores; de actuación pública de la Administración; de igualdad, no de dispensa o privilegio. GARCÍA-TREVIJANO FOS, *Tratado...*, op. cit., vol. I, pág. 402.

(70) L. LEGAZ LACAMBRA, *Filosofía del Derecho*, Ed. Bosch, Barcelona, 1961. [Capítulo: "El Derecho como legalidad": I) "Legalidad y legitimidad"], págs. 578 y sigs. Expone con las siguientes ideas: "Legalidad significa, en el sentido más amplio y general, existencia de leyes y sometimiento a las mismas de los actos de quienes les están sometidos". Por eso, añade "el Derecho cristaliza en un sistema de legalidad" (KELSEN), la cual "es una forma manifestativa del Derecho". Frente a la idea de "legalidad" se ha opuesto la de "legitimidad". "Puede haber conformidad entre ellas (GIL ROBLES), pero pueden oponerse". "La 'legitimidad' se refiere al orden de los principios justificativos del Derecho".

(71) J. A. GARCÍA-TREVIJANO FOS, op. cit., vol. I, pág. 402.

prueba, «en el sentido de que no es la Administración la que está obligada a demostrar la legitimidad», sino el destinatario, a quien incumbe el acto administrativo, quien debe alegar y probar la ilegitimidad, iniciando a propósito el juicio de impugnación; presunción que opera *juris tantum*, es decir, con posibilidad de ser destruida por prueba en contrario (72).

La presunción legal relativa de legitimidad es abstracta, medida sobre la opinión común, porque ésta es propiamente la característica de la presunción legal, que es «debida a una norma general y abstracta, a diferencia de las presunciones simples, emergentes de una valoración, caso por caso, de varias circunstancias». «Es opinión común, agrega G. TREVES, que el acto administrativo se presume legal y conveniente, esto es, conforme a todos los requisitos queridos por la Ley, determinados por normas jurídicas, y no jurídicas, hasta la prueba en contrario. Por eso está dotado de una presunción legal relativa de legalidad y conveniencia» (73). Opinión que, no obstante, resulta contrastada por otros que alegan que es «de falta de ilegitimidad» (74) o, incluso, que la presunción de legitimidad del acto no existe en concreto como una presunción (75). Sin embargo, existe cuando concurren los requisitos precisados, y se trata de una presunción legal relativa en orden a la legitimidad del acto administrativo.

«Se trata de un instituto de Derecho administrativo y sustancial, no procesal, aunque puede dar lugar a efectos procesalmente relevantes», y puede considerarse como «un principio general del Ordenamiento jurídico» (76).

En este último sentido, sin embargo, presenta para los que no identifican *legalidad* con *legitimidad*, una nota común, ya que la presunción

(72) R. ALESSI, *Principi di Diritto Administrativo*, tomo I, Giuffré, Milano, 1966, página 229.

(73) G. TREVES, *op. cit.*, págs. 76 y 78.

(74) R. RESTA, *La natura giuridica dell'abcesso di potere come vizio degli atti amministrativi*, en "Studi in onore di F. Canmeo", CEDAM, Padova, 1933, vol. II, pág. 406.

(75) M. BRACCI, *L'atto amministrativi inoppugnabile ed i limiti dell'exame del giudice civile en* "Studi in onore di F. Canmeo", CEDAM, Padova, 1933, vol. I, págs. 155 y 156. Ya que esta presunción es sólo uno de los motivos por el cual el legislador ha atribuido a la voluntad de la Administración la fuerza de producir ciertos efectos; pero tal fuerza deriva de la ley, la cual satisface una necesidad de la acción administrativa.

(76) G. TREVES, *op. cit.*, págs. 84, 85 y 87. Los requisitos precisados, según este autor, son:

- 1.º Atribuir a un hecho las consecuencias jurídicas de otro.
- 2.º Por obra del legislador.
- 3.º Normal concatenación entre los dos hechos.
- 4.º Posibilidad de probar la falta de concatenación (pág. 84).

de legalidad es también considerable como un principio general del Ordenamiento jurídico-administrativo.

La presunción de legalidad supone la conformidad a los requisitos puestos por la Ley, es decir, que no hay ningún vicio para el nacimiento del acto administrativo que se va a realizar por la Administración. Supone que las normas por la que se rige son válidas y los actos conformes a ellas, lógicamente salvada la posibilidad de prueba en contrario por parte del que tenga un interés legítimo frente a la Administración (77).

Esta orientación contrasta un poco con la presunción de legalidad del artículo 8, ya que su regulación es un tanto defectuosa, sin la rigurosidad que una norma jurídica debe tener. Tal vez sea innecesaria, pero si se refleja en una Ley debe ser correctamente formulada. AMORÓS (78), apoyando el texto del artículo 8 de la L. G. T., en el artículo 7 de la misma Ley y en los artículos 44 y 45 de la L. P. A., cree que puede extenderse a todos los actos de gestión en materia tributaria, máxime cuando una interpretación contraria obligaría a sostener que sólo son impugnables estos actos identificados por el texto legal. Muy razonables nos parecen los criterios aportados por el citado autor, pero, sin embargo, pensamos que esta interpretación analógica es forzada, y creemos que no mitiga la defectuosa forma que tiene el artículo, sobre todo teniendo en cuenta, como dice el mismo autor, que, además, en nuestro Ordenamiento tributario, la estimación de bases escapa a veces a la posibilidad de esa revisión o impugnación administrativa o judicial (79).

2. El Ordenamiento tributario español, además de presumir la legalidad sobre determinados actos de la Administración financiera, también lo hace respecto a ciertas actitudes subjetivas del contribuyente (80); así, por ejemplo, en el campo de las declaraciones que se prac-

(77) Para un concepto de legitimidad o ilegalidad de actos viciados irregulares, puede verse G. TREVES, *Lezioni di Diritto Público*, op. cit., págs. 155 y sigs.

(78) N. AMORÓS, *Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 97 y 98.

(79) N. AMORÓS, op. cit., pág. 98.

(80) Además de las indicadas presunciones comunes al sistema impositivo o, como venimos denominándolas, generales, existen otras, como son: La presunción de autonomía de las deudas tributarias, recogida en el artículo 62 de la L. G. T., apartado primero, y la presunción de solidaridad declarada por el artículo 34 de la misma Ley. Dado que estas presunciones han sido estudiadas por la doctrina, nos remitimos a los trabajos existentes sobre ellas. Sobre la presunción de autonomía de las deudas tributarias, véase L. Díez-Picazo en *La extinción de la Deuda tributaria*, R. D. F. H. P. núm. 51, junio 1964, quien se plantea una serie de interesantes cuestiones en relación con esta presunción (pág. 474). Sobre la presunción de solidaridad, véase M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español. (Ley General Tributaria)*, Tecnos, Madrid, 1968, págs. 397 y sigs.

tican por el propio sujeto pasivo, y en las infracciones que por comisión o por omisión, pueda incurrir el mismo, la L. G. T. presume que tienen aquellas actitudes tildes especiales, estableciendo, en principio, la presunción de certeza en las declaraciones cuando se inicia la tramitación de un acto de gestión liquidatorio (art. 116 L. G. T., que remite al artículo 102 de la misma Ley) y la presunción de voluntariedad en las infracciones tributarias cuando se quebranten antijurídicamente figuras «tipificadas en las Leyes de naturaleza fiscal y en los Reglamentos de cada tributo» (art. 77 de la L. G. T.).

Son dos presunciones lógicas, si bien respecto a esta última el Ordenamiento jurídico financiero no es original frente a otra parcela del Ordenamiento, el Derecho penal, en el cual se recoge —arts. 1 y 2 del C. P.— la presunción de voluntariedad que, con las peculiaridades precisas al Derecho tributario, es ensamblada en la L. G. T. (art. 77, 2).

En ambos cuerpos jurídicos, penal y tributario, la presunción de voluntariedad de las infracciones cometidas es de carácter legal relativo y, por ende, admite prueba en contrario.

Es comprobable la situación de que, ante los sujetos que contravienen las normas, cometiendo infracciones, conviene fortalecer el Ordenamiento jurídico —aunque tal fortalecimiento pueda ser criticable doctrinalmente— por medio de presunciones que induzcan la voluntariedad del hecho antijurídico realizado. Presunciones que no puedan ser *iuris et de iure* (que, según un antiguo dicho, pueden hacer «de blanco, negro») (81), sino que deben admitir prueba en contrario.

Si esta presunción sigue las orientaciones del Ordenamiento penal en cuanto a su alcance, modo de interpretación, etc., es evidente que a esta parte del Derecho debemos remitirnos (82).

(81) S. BORGHESE. *Novissimo Digesto Italiano* voce: *Presuncioni* ("Diritto Penale e Diritto Processuale Penale"), tomo XIII, op. cit., pág. 774.

(82) Véase: los comentarios al Código Penal de dos insignes penalistas para clara exposición sobre el tema: A. QUINTANO RIPOLLÉS, *Comentarios al Código Penal*, Ed. "Revista de Derecho Privado", Madrid, 1966, págs. 27 a 30; A. FERRER SAMA, *Comentarios al Código Penal*, Murcia, 1946, pág. 29. Así como un estupendo trabajo monográfico sobre este punto de C. RODRÍGUEZ MOURULLO, *La presunción legal de voluntariedad*, tomo XVIII del "Anuario de Derecho Penal", 1965, págs. 33 a 85. Mantiene este autor que, si se considera como "praesumptio doli", esta presunción legal de voluntariedad, es criticable su inclusión en los textos positivos. Postula, como deseable, su desaparición, fundamentando tal eliminación en depurada y prestigiosa doctrina (el trabajo se apoya preferentemente en BETTIOL, ANTÓN ONECA, HENKEL, NUVOLONE, BRICOLA, QUINTANO, SILVA MELERO..., etc.) y concluye en la necesidad de no descuidar la tarea de darla un alcance reducido y una interpretación restrictiva, tanto en su objeto como en lo atinente a su eficacia procesal.

Por lo que se refiere al Derecho tributario y, en concreto, al artículo 77 de la L. G. T.

Diversos impuestos de nuestro Sistema impositivo requieren su puesta en marcha individualizada y particularizada, mediante un acto declarativo del obligado. Para detectar un hecho imponible, un hecho de variada naturaleza generador del tributo, la Administración Financiera acude a la colaboración por parte del contribuyente y solicita que sea éste el que haga una declaración tributaria (independientemente del resultado que, para Hacienda, den las comprobaciones y las inspecciones) sobre el objeto imponible para la cuantificación del mismo.

Para facilitar los efectos apetecidos por la Ley, nuestra L. G. T., ordenadora del régimen jurídico del Sistema tributario, puntualiza dos extremos:

1.º Define lo que debe entenderse por declaración tributaria (artículo 102) (83).

2.º Normativiza una presunción de certeza respecto a tales declaraciones (art. 116).

Estos dos puntos requieren un breve comentario, con el objeto de conocer lo que se entiende en las normas por «declaración tributaria», si un sentido amplio o estricto; y, por otro lado, analizar de qué tipo es, qué naturaleza presenta, qué alcance limitativo tiene la mentada presunción.

Declaración tributaria, como afirma CORTÉS DOMÍNGUEZ, es el primer acto del procedimiento liquidatorio llamado normal, que se obtiene por la Administración «mediante una manifestación de voluntad y de conocimiento», pero que también, al mismo tiempo, es una «obligación que tienen que cumplir normalmente los sujetos pasivos de la relación tributaria y, en determinados casos, los llamados sustitutos» (84).

el profesor C. ALBIÑANA, en *Infracciones y sanciones tributarias*, R. D. F. H. P., núm. 54, páginas 439 y sigs., trata acertadamente de esta presunción en el ordenamiento tributario. No analizaremos aquí su exposición por ser de atención especial en otra parte de nuestro trabajo: El fraude fiscal como criterio positivo para la admisibilidad de las presunciones.

(83) Interpreta el alcance que puede tener el término «declaración tributaria» la Circular de 28 de febrero de 1964.

(84) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *La declaración tributaria*, R. D. F. H. P., número 52, página 1.025, artículo en el que trata de poner de relieve el carácter instrumental que tiene la declaración tributaria dentro de una visión unitaria de la relación tributaria; respecto a los sujetos obligados a declarar; y su capacidad jurídica.

Analizando previamente las tres formas de ver la declaración como confesión, como autoliquidación, y como acto constitutivo de la obligación tributaria. Considera a las tres ineficaces. Creo que lo mejor es analizarla químicamente pura, sola, como «acto del particular dirigido a la Administración» y, además, «provocatoria de un cierto comportamiento administrativo».

El concepto de declaración del artículo 102, que no comentamos, es amplio en cuanto a documentos escritos, es restringido (a lo que se establece reglamentariamente) en cuanto a declaraciones verbales, exceptuándose —en todo caso— el juramento.

Todo este tipo de declaraciones, permitidas y posibles, se presumen ciertas. Presunción de certeza que se establece y que sólo admite una prueba en contrario: el error de hecho.

Esta presunción legal es del tipo de las denominadas intermedias, debido a que la rectificación única y exclusiva se puede hacer por un camino: probando el error fáctico.

La L. G. T. no asimila declaración con confesión, ya que ésta es objeto de regulación especial y lacónica en el artículo siguiente (artículo 117, 1 y 2).

D) *Presunciones específicas de hechos imponderables.*

1. Concepto básico en el impuesto que grava las rentas reales procedentes del suelo productivo, que se engloban, en general, en la C. T. Rústica y Pecuaria, es el de *explotación*, cuyo concepto legal está recogido en la legislación (art. 34 del T. R. de la C. T. R. y P.). Es un concepto amplio (85) el matizado en los textos legales, estableciéndose una serie de presunciones para determinar claramente cuándo coincide la titularidad en una sola persona y cuándo hay una sola explotación.

«El legislador es consciente de la debilidad del concepto de explotación elegido. Para evitar de algún modo la posible inoperancia del impuesto, ha recurrido a la técnica de las presunciones, mediante el establecimiento de una serie de supuestos de explotación unitaria a efectos del impuesto» (86).

Existen, como veremos, distintas presunciones en los supuestos contemplados por el T. R. de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (arts. 35, 36 y 37), siendo cuatro los supuestos presuntivos que se recogen.

(85) J. GARCÍA AÑOVEROS, *Explotación agrícola y contribución territorial*, RDFHP, número 70, págs. 533 y sigs., quien, al dar el concepto de explotación, trata de vincularle y, al mismo tiempo, diferenciarle con los términos italianos "azienda" e "impresa", siendo requerido el aspecto estático del primero y la dinámica "actividad" del segundo, incluida la nota de riesgo, y que comprende todos los beneficios que en la realidad se produzcan.

(86) J. GARCÍA AÑOVEROS, *op. cit.*, págs. 564/565.

Un autor, el profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ (87), se plantea la cuestión de la determinación de si el «hecho básico» del que se deducen estas presunciones son un verdadero hecho o algo más complejo, un verdadero supuesto o presupuesto de hecho con un contenido propiamente fáctico, unas veces, y estrictamente jurídico otras, concluyendo su análisis sobre esta casuística, de que son verdaderos supuestos jurídicos esos «hechos básicos»; que son cuestiones de derecho las que se suscitan, tanto en el momento de la prueba del «hecho básico» como en el momento de la realización de la presunción, y no simples cuestiones de prueba de los hechos. Más que plantearse este autor la cuestión de qué tipo de presunciones se trata, en lo que pone mayor énfasis es en demostrar cuál es el carácter que las preside.

Es GARCÍA AÑOVEROS (88) quien se plantea y resuelve el problema, razonando sobre su diversidad y sobre su naturaleza. ¿Son homogéneas en cuanto a su naturaleza, e igualmente útiles en cuanto a su necesidad? La exposición de este profesor permite que adelantemos una solución a estos problemas, resolviéndoles en sentido negativo. Son evidentemente heterogéneos los supuestos contemplados y es dudable la necesidad de haber introducido alguno de ellos. Veamos con detenimiento esta cuestión.

La presunción del artículo 34 del citado texto «no constituye propiamente una presunción de unidad de explotación, sino de titularidad». No se afirma en la Ley que «constituyen una sola, sino que se presumen realizadas por el cabeza de familia» (89). No se genera esta presunción si los hijos son mayores de edad. Caso de ser titular la mujer, si está separada del marido, no opera esta presunción, como tampoco si los hijos titulares están emancipados.

El siguiente supuesto, el del artículo 35, contiene una presunción de titularidad y no de unidad de explotación. Plantea el problema de que el titular de la explotación lo es el propietario o usufructuario, aun en el caso de que arriende la «explotación» o «explotaciones» (pueden ser una

(87) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El concepto de explotación agrícola en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964*, en "Revista de Derecho Mercantil" núm. 97, 1965, págs. 65 y 70/71.

(88) J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., págs. 564 y sigs.

(89) J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., pág. 565. Sin embargo, analizar esta presunción lleva implícitos una serie de problemas, como: Qué es cabeza de familia; quién es el titular; qué ocurre con la mujer casada; qué sucede si se trata de hijos menores—no siendo posible, en este último supuesto en el caso de arrendamiento—para más amplia exposición, confróntese esta obra.

o varias) a personas ligadas por vínculos parentales o afines. Para ello se precisan dos condiciones:

- 1.ª Que haya relación de arrendamiento.
- 2.ª Que haya una finalidad contractual de eludir el impuesto (90).

El artículo 37, 1, «crea una presunción legal, no de titularidad de la explotación, sino de sujeto pasivo tributario» (91). Los titulares son varios y la explotación es, esencialmente, una, por lo cual, para simplificación administrativa, lo que la Administración hace es presumir que el sujeto pasivo es uno solo de los titulares, y recae en el propietario por ser el más fácil de conocer. Sin embargo, por lo demás, esta presunción es «ociosa» e «inútil», «incongruente» y «superflua» (92).

Finalmente, el artículo 36, 2, del T. R. establece una verdadera presunción de unidad de explotación, no actúa por ministerio de la Ley, sino que, discrecionalmente, puede utilizarla o no la Administración cuando concurren dos requisitos: Que estos predios se sirvan en común de alguno de los elementos enumerados en la Ley indistintamente y con habitualidad (criterio delimitado por notas positivas). Y que no se traten de explotaciones Cooperativas, de colonización, etc. (criterio que engloba notas negativas para su admisión) (93).

Constituye este último supuesto una presunción útil para la Administración, por dos razones: primera, por tratarse de una presunción de explotación, y segunda, porque basta la constatación de algunos elementos objetivos, aunque tal constatación no resulte fácil (94).

Se trata, pues, en estos momentos, de establecer unas presunciones que tienen en común el estar referidas a la delimitación del hecho imponible y el admitir prueba en contrario.

¿Admiten diversos tipos de pruebas en contrario o sólo una? Si estamos en el primer caso se tratará de presunciones legales relativas (95);

(90) J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., págs. 570 y 571. Analiza a continuación los casos de negocios o actividades simuladas y diferencia la elusión (jurídica) de la evasión (anti-jurídica) que se produciría en el caso de contrato simulado. Dada la necesidad de estos dos requisitos para que opere, tanto en el supuesto de que se produzca la evasión como si se produce elusión, concluye que no sirve para nada, ya que la Administración deberá probar ciertos extremos difíciles de prueba y que no le conducen a incrementos recaudatorios.

(91) J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., pág. 577.

(92) Véase J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., págs. 578 y 579.

(93) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, op. cit., pág. 69.

(94) J. GARCÍA AÑOVEROS, op. cit., pág. 582.

(95) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, op. cit., pág. 65. Cita este autor la regla sexta, del artículo 7 de la L. R. S. T., que dispone: "Las presunciones a que se refieren las reglas

si, por el contrario, sólo admiten «taxativas pruebas en contrario prefijadas por Ley», estaremos en el supuesto de presunciones intermedias. Nos inclinamos por esta segunda situación, si bien estimamos que la primera es correcta y exacta si sólo se admite la hipartición entre presunciones *iuris tantum* y *iuris et de iure*; pero si admitimos un *tertius genus*, mixto o intermedio, es lógico que las incluyamos en este grupo.

En efecto, si se admitiera cualquier prueba en contrario, serían presunciones claramente calificables de legales relativas. Pero tenemos que «quien las valora» es el Jurado Tributario y sólo él es el competente por la Ley para apreciar la prueba en contrario. Si el Jurado optase por no admitir ninguna prueba en contrario, estaríamos más cerca de las legales absolutas que de las legales relativas, por esta razón en tanto que es el Jurado, y solo el Jurado, el que resuelve sobre la prueba en contrario y no opera ésta legal y automáticamente, es por lo que las calificamos de «presunciones legales intermedias» (96). El medio de prueba está «taxativamente limitado» a los Jurados, y, como se recordará, los acuerdos de éstos no son susceptibles de recurso alguno, salvo las excepciones conocidas y que aquí no operan.

Podemos concluir, con los profesores citados, que lo importante es el concepto de explotación, que las presunciones diversas de explotación y titularidad complementan este concepto legal para delimitar el hecho imponible, siendo su necesidad y utilidad muy distinta en cada caso. Finalmente, en cuanto al carácter desvirtuable o no, nos inclinamos por afirmar que pertenecen a la categoría de legales intermedias, considerándolas desvirtuables.

2. En el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal se plantea la disyuntiva de la gratuidad o *remunerabilidad* de los trabajos efectuados por personas físicas a favor de terceros o por cuenta ajena, cuestión difícil de solucionar adecuadamente, por generar posiblemente una situación evasiva en caso de que pudieran ser gratuitas. Por el contrario, si hay remuneración, habrá un hecho imponible y como tal deberá tributar. El legislador «in dubio» se inclina «pro fisco», es decir, por presumir que existe retribución y que nace un hecho impositivo. ¿Siempre?, ¿con posible prueba en contrario? Toda presunción opera con ge-

anteriores admitirán prueba en contrario, que será apreciada por el Jurado». De la parte primera de esta regla «se deduce el carácter de presunciones legales relativas o 'iuris tantum' de las contempladas en las antedichas reglas», posición que es compartida por GARCÍA AÑOVEROS, pág. 585, nota 30. op. cit.

(96) Intermedias o mixtas, género intermedio admitido, como vimos, por DECOTIGNIES op. cit., pág. 136 y GENTILE, op. cit., pág. 397.

neralidad e indefinidamente hasta que sea destruida. Por tanto, habrá que considerar si leemos en la Ley «es siempre retribuida», que la primera interrogante se soluciona en sentido afirmativo.

Sin embargo, en el inicio del artículo se dice: «la Administración tributaria podrá presumir», en lo cual se esconde una base de discrecionalidad para la Administración. Actividad discrecional que, como señala GARCÍA-TREVIJANO, se separa “por una parte de la vinculación, por otra parte de la arbitrariedad» como límites de la misma, y supone «una ponderación comparativa de intereses». En estos casos, la Administración «valora» mediante una «unidad de medida» (97). Entonces se planteará la cuestión de si lo hará siempre y con criterios de valoración constante. Es, sin duda, una presunción que opera sin discontinuidad. Esta discrecionalidad tiene, por lo demás, el aspecto positivo de que la misma Administración, «no presumiendo», puede evitar al particular la carga de la prueba en contrario. Correcta medida, porque no supone ningún peligro para el interés público: la discrecionalidad no es libertad, y por ello la Administración hará uso de la presunción cuando existan indicios fundados de retribución.

En cuanto al segundo interrogante que nos planteábamos, la admisibilidad de prueba en contrario, admite dos posibilidades el T. R. del Impuesto, y así dispone: «Esta presunción admitirá prueba en contrario, excepto en los casos que expresamente se establezcan por Ley» (art. 4, 2).

Se recoge, por consiguiente, una regla general y se hace referencia a posibles reglas excepcionales, siendo esta disposición paralela a la recogida en la L. G. T. (art. 118, 1).

Es posible, según Ley, la prueba en contrario a los supuestos fácticos que plantea la Administración sobre remunerabilidad de trabajo y, en tal sentido, creemos que la existencia de relación jurídico laboral (por contrato de trabajo, reglamentaciones, convenios colectivos..., etc.) es base

(97) J. A. GARCÍA-TREVIJANO FOS, *Curso de Derecho Administrativo*, op. cit., páginas 254 y 260, quien señala que esto presupone “La existencia de dos o tres puntos de valoración, de los cuales la Administración toma uno. No se trata de fijar unos fines, éstos vendrán fijados por la política. La Administración tiene que elegir determinados caminos para poder llegar a estos fines”. Y, más adelante, añade: “No puede haber discrecionalidad más que cuando se puede valorar, no cuando se puede comprobar” (páginas 255 y 256). También en estas páginas se expresa la conocida definición de discrecionalidad del autor: “una unidad de medida prefabricada por la propia Administración para actualizar y aplicar los conceptos ‘standard’ que se encierran en las normas”.

Por lo que se refiere a la materia tributaria, la discrecionalidad administrativa ha sido estudiada en nuestra doctrina por R. CALVO en *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, tesis doctoral inédita, Bologna, 1967.

suficiente para considerar que, efectivamente, hay trabajo con contrapartida pecuniaria. Más compleja, y a nuestro entender insuficiente para basar la presunción, es la cuestión de los trabajos realizados a terceros por relaciones «de buena vecindad», etc. (98), de que habla la L. C. T. y que, normalmente, son prestación de trabajos a terceros, pero desprovistos de retribución. Si se admite la presunción de retribución y tiene que probar el que trabaja que no es remunerado, la prueba de algo negativo es muy difícil, e improbablemente aceptada.

Sobre las posibles reglas excepcionales, que no admiten prueba en contrario (presunciones legales absolutas), la Ley recoge en esta presunción un supuesto, el del artículo 63, de que las actuaciones de los artistas son siempre retribuidas.

Inadecuado nos parece el establecimiento de una presunción *iuris et de iure*, por tres motivos:

1.º Por la genérica razón de que no debe admitirse este tipo de presunciones en materia tributaria, ya que vedan la justa defensa del contribuyente, sin posibilidad alguna de recursos.

2.º Por la específica razón de que hay profesionales que actúan en festivales benéficos, y no existiendo una contraria presunción de gratuidad en la legislación, en estos casos, sin embargo, de hecho, se consideran no remunerados, lo cual plantea el antagonismo de que, en ciertos casos, no opera la presunción o, en ciertos casos, admite prueba en contrario.

3.º Por la concreta razón de que no es adecuada al fin que persigue, puesto que exige como hecho fundamental que los trabajos no sean gratuitos; pero, sin embargo, «la asignación de cualquier pequeña retribución dificultará la aplicación legal de esta presunción» (99).

Razones de suficiente entidad como para considerar su inadecuación en nuestro Sistema fiscal.

En relación con el artículo 64, incluido en el epígrafe «Presunción de retribución» (capítulo III del T. R.), nos remitimos a otros comentarios sobre el mismo (100).

(98) Ley de Contrato de trabajo, art. 2, b.

(99) Cfr. N. AMORÓS, comentario en diario "ABC", de Madrid, de 20 de abril de 1969 (pág. 57).

(100) J. GUTIÉRREZ DEL ALAMO, *Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo personal*, Ed. Deusto, Bilbao, 1968: "Ha de advertirse que la Administración podrá dirigir las acciones tributarias, que de la misma se derivan, indistintamente contra el contribuyente o contra su sustituto en caso de tratarse de actuaciones dependientes, lo que

3. Dos modalidades de exacción nos presenta en la actualidad el Impuesto Industrial, por lo que, en consecuencia, se contemplan dos formas de hechos imponible. Para el nacimiento de la Cuota proporcional (de Beneficios) se precisan una serie de requisitos, específicamente atribuibles a las personas físicas, únicos destinatarios de este tipo de imposición, y exigidos por la Ley, entre los que, «al efecto de delimitar el hecho imponible a esta forma del impuesto», establece una presunción que es la presunción *de ejercicio de actividad*.

Según el artículo 23-1 del T. R., las notas que presenta esta presunción son tres:

1.ª Realización de operaciones (no aisladas).

2.ª Conclusión de un ciclo mercantil (con inclusión de otras operaciones aisladas).

3.ª Determinación de resultados económicos (con obtención de pérdidas o beneficios).

La reunión de estas notas, todas ellas comprendidas en un supuesto, hace que nazca la presunción, que no se estimará si son operaciones variadas, de carácter aislado, si no abarcan un ciclo económico o si no se producen resultados de índole mercantil como fruto de la gestión.

Es una presunción legal relativa que queda destruida por la prueba en contrario de algunos de los extremos admitidos para ello por la Ley.

La prueba positiva del ejercicio de actividades gravadas se podrá hacer efectiva, por parte de la Administración, por los medios enumerados en el artículo 8 del T. R., que, genéricamente, divide a éstos en dos grupos:

1.º Medios legales en general (primer inciso).

2.º Medios particulares (letras «a» a la «g»).

La prueba de no actividad corresponde aportarla al sujeto pasivo presuntivamente sometido al impuesto. En cualquier caso no se estimará la presunción «cuando se trate de operaciones aisladas y, en general, cuando no determinasen por sí solas pérdidas o beneficios», ya que «estas

origina la solidaridad a que ya anteriormente nos hemos referido. Pero, en el caso de actuaciones independientes, las acciones tributarias a que dé lugar la comentada presunción, se habrán de dirigir siempre contra el artista sujeto pasivo. Esta acción contra el artista independiente no obsta a la responsabilidad subsidiaria que a los empresarios alcanza por actuaciones de artistas no residentes en España, que también quedaba expuesta en lugar oportuno» (pág. 30). Todo ello según el sentir exacto del citado art. 64-a y b, del T. R.

operaciones aisladas forman parte integrante de la actividad en que, efectivamente, se produzcan los resultados económicos» (art. 23, 2, T. R.).

Esta norma es, precisamente, una excepción genérica, un límite a la presunción que establece el artículo 23, 1, del T. R., no teniendo virtualidad por imperativo de la norma legal.

Esta presunción está dedicada a la delimitación del hecho imponible, no a la determinación de bases o cuantificación acertada de cuotas que son cuestiones diversas (101). Sirve, efectivamente, para coadyuvar a configurar el hecho imponible en Cuota por beneficios.

Se establece en la Ley la presunción de actividad o, más exactamente, la presunción de ejercicio de actividad industrial; ahora bien, ¿qué se entiende en el T. R. por «actividad»? No se da en el texto legal una definición de «actividad» en sentido unívoco, como elemento del hecho imponible. «No existe una definición legal de actividad, al menos a estos efectos. Y esta laguna, que hemos de reputar deliberada, daña la construcción jurídica del impuesto y, desde luego, a la seguridad del contribuyente» (102).

Son enumeradas las distintas modalidades de gestión que suponen mero ejercicio de actividad a efectos de la cuota de Licencia y se determinan (reglamentariamente) los conceptos genéricos de las actividades, pero, efectivamente, no se da un concepto único de qué deba entenderse por actividad.

Por otra parte, el ejercicio de una actividad se presume si se dan ciertas notas (las tres enumeradas), lo cual, a pesar de que la presunción puede ser muy útil y necesaria desde el plano económico, puede entrañar alguna dificultad de índole jurídica (103).

(101) En este sentido son especialmente atinadas unas palabras del profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ, en su obra *Las estimaciones objetivas*, RDFHP. núm. 54. sobre la no identidad de estos términos: "Respecto a las presunciones que, a veces, utiliza el legislador para la fijación de la base imponible, no es necesario aclarar (está hablando de las estimaciones objetivas), que se trata de un supuesto totalmente distinto. Es diverso de las estimaciones objetivas porque, aún entendiendo que en algunas presunciones existía un módulo, por ejemplo: 'El interés legal del dinero', lo que no siempre ocurre, habría que distinguir la distinta forma como operan los índices y módulos en las estimaciones objetivas y en las presunciones. Todavía otro criterio diferenciador vendría ofrecido por la distinta finalidad que persiguen unos y otros procedimientos" (pág. 433).

(102) C. ALBIÑANA, *La cuota por beneficios del impuesto industrial*, RDFHP. números 65/66, septiembre/diciembre 1966, pág. 1.607.

(103) Piénsese en el supuesto de una empresa con un ciclo de producción plurianual —difícil de cualificar como contribuyente de "un ciclo mercantil"— y que realice una operación, una obra, cada cierto tiempo, que pueda parecer aislada. Por ejemplo, una compañía que fabricara bombas nucleares con fines bélicos o pacíficos. Caso extraño y extraordinario, pero que podría estar excluido y tener, en principio, que estar inmerso

4. En todo Sistema fiscal, hay impuestos en los que la determinación y concreción de hechos imponibles y de bases, que deben ser cuantificados, requieren un mayor cuidado en su formulación exacta, por las implicaciones que, dentro del Sistema, pueden tener. Nos referimos a los impuestos que se configuran con alícuota variable y dotados de la fuerza creciente de la progresividad. Estos impuestos, como es sabido, son en nuestro Sistema tributario, dos: el General sobre las Sucesiones (*mortis causa*) y el General sobre la Renta de las personas físicas, que grava la renta global de los individuos no asociados. Es lógico considerar que una detracción de Renta, una evasión parcial en uno de estos impuestos, es un fraude agravado; es una infracción cualificada especialmente por el hecho no sólo de que se produce la defraudación, sino por la situación específica de tratarse de un impuesto progresivo, cuyos incrementos sucesivos de base generan superiores y más elevadas fracciones de cuota tributaria. Este es un hecho que explica el porqué en estos impuestos el legislador, consciente de la importancia acumulativa que ofrecen estos hechos imponibles o estas bases, acude al régimen de presunciones como terapéutica adecuada al síndrome del fraude. Lógicamente, la excepcionalidad justifica un adecuado tratamiento fiscal. Nuestra legislación (104) acude al régimen de presunciones al regular el impuesto sobre la Renta de las personas físicas, y al establecer el *principio de individualidad* (estimativa regla de oro en un gravamen directo personal y de carácter global) en este impuesto, retoca el mismo, agregando a la total norma de imputación personal, con las excepciones del apartado número dos (artículo 14 del T. R.), normas parciales complementarias de carácter presuncional para perfeccionar este principio, y así establece dos presunciones necesariamente incardinadas, que vienen a justificar el reparto de ingresos adecuado. Son éstas, la *de cotitularidad* (105) de ingresos atribuibles a las personas físicas en el supuesto de genérica comunidad de bienes y la *de heterotitularidad*, para imputar ingresos a un titular que se presume que es el que los disfruta, aunque figurasen a nombre de otra persona diferente.

Nuestro primer comentario a estas dos presunciones que, precisamente por su trabazón, estudiamos conjuntamente, debe ser de alabanza. Es loable que la legislación que intenta ser equitativa y progresiva bus-

en la presunción. Y. a "costrario sensu", otros casos en que aconteciera lo opuesto a esta situación.

(104) Art. 14. 3 y 4 del T. R. del I. G. R. P. F.

(105) Existe paralela disposición en el Impuesto General sobre las Sucesiones con la presunción *de copropiedad* de bienes y valores en depósitos indistintos. Art. 26, 2 del T. R. del Impuesto. Estableciéndose la presunción de cara al Impuesto progresivo.

que con exactitud la *verdadera renta personal*, universal y neta, de las personas físicas sujetas al gravamen. El aforismo latino *suum cuique tribuere* tiene revitalización actual: El atribuir a cada uno lo suyo; y, una vez asignado, establecer sobre este montante el impuesto. El ánimo de la Ley, el fondo, es intencionalmente de acudir en ayuda del principio de capacidad contributiva con el establecimiento de estas presunciones. Analizaremos, sin embargo, si la forma, la manera de verificarlo, es correcta.

Tienen en común estas presunciones el que se trata de instrumentos utilizables en pro de la determinación del hecho imponible. La detección de ingresos asignables, debe ser atribuida a quien racional y lógicamente corresponda. Ambas tienen, también, la nota coincidente de configurar presunciones legales relativas, que a falta de expresa disposición, admiten la prueba en contrario de los hechos presumidos. Sin embargo, tienen puntos disociantes, claramente observables, como tendremos ocasión de considerar a continuación.

La presunción de cotitularidad es una presunción subsidiaria, es decir, que entra en juego «si no hay concreta norma de atribución aplicable en cada caso». Las condiciones que presenta esta presunción, son:

1.ª Patrimonios rentables en cotitularidad, distintos de los de las personas físicas que lo componen, que produzcan unos ingresos.

2.ª Falta de norma aplicable específica para la atribución de esos ingresos respectivos a cada uno de los miembros con derecho a imputación de rentas.

3.ª Si no se prueba lo contrario, o si habiendo norma aplicable (106) no constara fehacientemente a la Administración, se presume que lo es en participaciones iguales de cada partícipe en el patrimonio cotitulado (107).

Nótese, no obstante, una insuficiencia en ella respecto a la similar presunción de copropiedad de depósitos indistintos del Impuesto sobre Sucesiones (art. 26, 2, del T. R.), que concluye su regulación con una correcta frase de índole presuntiva que echamos de menos en el precepto que contemplamos, pese a que ambas tienen idéntico carácter. La

(106) La norma aplicable será, en su caso, el pacto social, el testamento o las normas de sucesión hereditaria, las reglas de la comunidad, etc. ABELLA. *El sistema tributario español 1964*, pág. 254, nota 13.

(107) Por lo que denominamos "patrimonio rentable" o "patrimonio cotitulado" entendemos un concepto de entidad económica amplio, su vinculación al art. 33 L. G. T., en que, genéricamente, se incluyen todas estas "Entidades", así lo atestigüa.

ponderada conclusión del inciso es: «salvo prueba en contrario, que podrá practicarse tanto por la Oficina Liquidadora como por los particulares interesados».

La presunción de heterotitularidad es una norma justa. De que sea equitativa debe encargarse la Administración. Este precepto coadyuva a la exacta medida en la imputación individualizada personal del rédito imponible en el impuesto que analizamos. Ante una posibilidad fraudulenta de disgregación de rentas para eludir el pago de cuotas altas en el gravamen progresivo por parte de los sujetos pasivos, la Ley presume acumulables a diversa persona del titular, rentas (de bienes y actividades), considerándolas imputables a quién pertenecen o por quién se ejercen.

No es una presunción de titularidad, en el sentido de presumir titular a quien aparentemente consta, sino, por el contrario, de heterotitularidad, es decir, que la Ley imputa los ingresos a persona *distinta* de quien figure, por acumular estos ingresos a quien racional y probadamente («cuando la Administración justificara en Derecho») deban ser asignados.

Acontece frecuentemente que determinados rendimientos de los impuestos de producto figuran a nombre de ciertas personas o entidades diferentes de sus verdaderos disfrutantes. Si bien al liquidar un impuesto real, a cuenta, es indiferente para la Administración el que el impuesto lo pague una persona u otra, sea jurídica o física, a la hora de imputar un impuesto personal y progresivo, se precisa determinar la persona exacta, y esto es lo que inductivamente trata de conseguir la disposición del artículo 14, 4, del T. R.

El respeto jurídico se mantiene, a nuestro entender, por dos motivos: 1.º Por exigir de la Administración que pruebe jurídicamente este punto de pertenencia a personas distintas, en base al artículo 114, 1, de la L. G. T.; 2.º Por admitir esta norma la prueba en contrario (salvo una sola excepción, que seguidamente veremos), en base al artículo 118, 1, de la L. G. T.

La única excepción en que legalmente no opera la presunción es en el caso del derecho real de usufructo que, aunque el impuesto a cuenta se gire a nombre del nudo propietario, la correspondiente base imponible se imputará al usufructuario, y decimos que es excepción a la operatividad de la presunción porque opera *ex lege*, sin necesidad de presunción.

Contestando a la pregunta que nos formulábamos, sobre si la forma de establecerse estas presunciones era la correcta, hemos de contestar afirmativamente. La legislación recoge dos disposiciones justas y se res-

petan no sólo la legalidad, sino la legitimidad de los principios tributarios.

5. Bajo la rúbrica de «transmisión lucrativa» se acogen una serie de presunciones de diversa índole y variada configuración temporal, todas ellas plasmadas en el T. R. del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, artículo 64. Se contemplan, en esta disposición, dos presunciones concernientes a las posibles mutaciones en los Registros fiscales, de las que racionalmente se pueda «inducir» una sincrónica o sucesiva transmisión, dentro de unos requisitos fijados por la Ley. Tómanse aquí como decisivos los conceptos de incremento y disminución patrimonial.

Tres problemas se plantean con la regulación legal:

1.º ¿Qué se entiende por Registro fiscal?

2.º ¿Qué tipo de presunciones son los que trata de establecer el legislador en este epígrafe?

3.º ¿Existen algunos límites, tanto para la Administración como para los contribuyentes vinculados por tales reglas?

1.º ¿Qué se entiende por Registro fiscal? ¿Es asimilable al bloque de los Registros Públicos? ¿Se refiere el texto legal a los ubicados en Hacienda, con ramificaciones en la Administración periférica? La L. G. T. no da un concepto previo y amplio de qué es lo que debe entenderse por Registro fiscal. Esto puede tener ulteriores repercusiones, pues diferente será el supuesto para la Hacienda y para los contribuyentes de adoptar un concepto amplio, analógico, o un concepto estricto. Si consideramos el concepto de Registro fiscal en un sentido amplio, éste habría de identificarse con el de Registro Público, incluyendo en éste, por tanto, a todos. Si le interpretamos estrictamente tan sólo se referirá a los Registros que la Hacienda Pública tenga montados para control de los contribuyentes, rentas y titulares, por medio de Catastros, Listas o Registros. Obsérvese, sin embargo, que en otros preceptos de la legislación tributaria, la Ley habla de Registro Público (108) y de Registro fiscal, por lo que no creemos que sean englobables en un único concepto, ya que la Ley diferencia Catastros, Registros Fiscales, Registro de la Propiedad y Registros Públicos.

2.º En cuanto a la concreción tipológica de cada una de las figuras presuntivas contempladas, parece ser que, siendo de aplicación el primer

(108) Art. 119, L. G. T. y art. 26 T. R. de los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones y Actos J. D., en el que se recoge la presunción de titularidad.

inciso del artículo 118-1 —que normativiza la regla general respecto a las presunciones—, estamos ante presunciones legales relativas. Ante el silencio legal de admitir o inadmitir la prueba en contrario, con la excepción del punto 3 del artículo 64 del T. R., que alude a «a menos que se pruebe... la previa existencia en su patrimonio de bienes suficientes para realizarla» (con la interpolación que trata de matizar como debe ser la prueba: «A satisfacción de la Administración»), creemos que es de aplicación la regla general de las presunciones legales, de admisión de la prueba en contrario, si bien con intervención de los Jurados para la resolución.

3.º Límites a estas presunciones existen y están recogidos en el artículo 64 del T. R., pero antes de referirnos a ellos, puesto que constituyen excepcionalidad a las presunciones regladas, debemos referir el modo en que se conciben éstas en el impuesto que consideramos.

Enumeremos brevemente los requisitos básicos que adecúan cada presunción de transmisión lucrativa por mutación en Registro:

1.º Disminución patrimonial personal en los ascendientes en un Registro Fiscal.

2.º Incremento patrimonial personal en los descendientes, etc.

3.º Nexo temporal: conexión entre ambas, simultáneo o posterior (plazo máximo dos años).

(En la hipótesis de fallecimiento, la vinculación es, lógicamente, entre causante y herederos, y el plazo es de tres años).

La presunción de transmisión lucrativa en el caso de alta y baja del Impuesto de Industrial, los requisitos exigidos por la Ley no son muy distintos de los anteriormente referidos (109).

(109) Si bien la legislación no es muy explícita en la formulación, el laconismo puede ser completado por una serie de notas. Siguiendo a DE BONO, que comenta un precepto paralelo de la legislación italiana, tales notas, podrían ser, entre otras, las siguientes:

- a) Cambio o sucesión de la firma social con continuación al ejercicio en el mismo local.
- b) Traspaso de la licencia de ejercicio a cargo del nuevo poseedor.
- c) Declaración de la cesión a la Cámara de Comercio.
- d) Inscripción del nuevo poseedor en las listas públicas del impuesto, naturalmente por un título que implique el disfrute o la propiedad del establecimiento.
- e) Convencimiento que haga presumir en el nuevo gestor el derecho de propiedad o disfrute.

La diferencia clave que vemos en la presunción creada por nuestra legislación, es que la presunción opera sólo en las transferencias de negocio realizadas entre parientes, siendo el plazo máximo cinco años.

Creemos, sin embargo, que es aplicable lo que el mismo autor italiano dice más ade-

La presunción de transmisión lucrativa en las adquisiciones que hagan los ascendientes a favor de sus menores descendientes, requiere también similares requisitos.

- 1.º Adquisición onerosa por los descendientes menores de edad.
- 2.º Realización de la misma por sus ascendientes, como representantes.
- 3.º Inexistencia de bienes patrimoniales del menor, que posibiliten la suficiente contraprestación.

Nos queda, tal como indicábamos, referirnos a la tercera cuestión planteada, los límites de estas presunciones.

El primero es un límite a la Administración en cuanto al plazo máximo para poder ejercerla, que hemos indicado, de dos, tres y cinco años (en este caso especifica la Ley «desde la notificación al interesado de la propuesta de liquidación»).

El segundo límite es para el contribuyente, respecto a la posibilidad de impugnar tales presunciones, al que le es factible verificarla, pero la resolución de tal disconformidad choca con «la conciencia» de los Jurados Tributarios. La prueba en contrario que pueda aportar el contribuyente se encuentra con el Jurado, por lo que no es tan clara su afirmación como presunciones legales *iuris tantum*.

6. Doble acogida normativa tiene la presunción *de habitualidad* en materia tributaria, una de reenvío a otro cuerpo legal, recogida en dos preceptos tributarios: el artículo 2, letra a), del T. R. del I. G. T. E. y el párrafo primero del apartado segundo, número uno, del artículo 62 del T. R. de los I. S. T. P. y A. J. D., exactamente concordantes en contenido, que se remiten ambos al C. de C., concretamente al artículo 3, que establece «la presunción legal del ejercicio habitual del comercio»; y otra típica y específica del Derecho tributario, también reflejada en simultáneos párrafos legales, que son el mismo artículo 62 del citado texto refundido sobre impuestos indirectos en el último inciso del apartado segundo, en el número uno, y el artículo 2, letra b), del T. R. del I. G. T. E., que se refieren a cuando para la realización de actos, contratos y operaciones se exija contribuir por el Impuesto Industrial. Son

lante: “Esta presunción es válida para aquél complejo que constituye la empresa como unidad orgánica, pero no para los elementos integrantes que concurren a formarla y que son indispensables para su funcionamiento”. (C. DE BONO, *L'acertamento tributario*, op. cit., tomo I, pág. 84).

dos artículos para el establecimiento de esta presunción, que se desdobra en dos figuras claramente diferentes en caracteres, efectos e interés teórico.

Respecto a la presunción que se basa en la norma mercantil, es de esta rama jurídica de donde tenemos que extraer los criterios que la rigen (110).

El criterio que sirve de base a la presunción mercantil, admitido legislativamente, es aceptado también en la legislación tributaria, pese a los embates que se han hecho de su superfluidad por la doctrina mercantilista.

Sin embargo, ordenada como norma de presunción, contribuyendo de manera útil a configurar la delimitación del hecho imponible del I. G. T. E., hemos de alabar el carácter de relatividad que la informa, admitiendo con criterios de finalidad «racionalizadora» del Sistema fiscal la prueba en contrario. Es, categorialmente, *iuris tantum* (111).

La segunda figura admitida en la legislación como presunción de habitualidad es netamente tributaria, se trata de la recogida en el artículo 186, número 2, de la L. R. S. T., que ha pasado a los dos preceptos de los textos refundidos citados. Para que las operaciones realizadas por las empresas queden sometidas al I. G. T. E., se precisa la nota de habitualidad, que debe ser demostrada.

La habitualidad se presume cuando para la realización de estas operaciones se exija contribuir por el Impuesto Industrial. Esta presunción no puede destruirse por prueba en contrario. Es de las *iuris et de iure*.

(110) J. GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, Madrid, 1968, págs. 245 y siguientes. Si seguimos la exposición rigurosa, breve y crítica que hace el autor, observamos que el C. de C. sigue un criterio real o realista, caracterizado por la dedicación habitual al comercio y, dentro de éste caben dos alternativas posibles:

- 1.ª El que realiza actos de comercio "profesionalmente" o ejerce una industria.
- 2.ª El que se dedica "habitualmente" al comercio.

Orientación seguida por nuestro C. de C. Al Código no le basta el ejercicio del comercio, pues precisa, además, la nota de habitualidad. Este concepto es criticable por ser poco expresivo. Es claro, por otra parte, que quien se dedica habitual pero clandestinamente al comercio no es comerciante. Por lo cual, concluye que el concepto de habitualidad es superfluo y no es el más correcto para precisar la noción buscada, sino el de profesionalidad, con las notas que caracterizan a ésta según la doctrina, considerándola como inexcusable en el concepto.

Consciente con la debilidad del criterio admitido, el legislador mercantil tuvo necesidad de utilizar una presunción legal para dar mayor virulencia al concepto que servía de base.

(111) J. LÓPEZ BERENGUER, recoge sobre esta presunción el criterio jurisprudencial de esta nota, significando "realización constante" "práctica ordinaria y frecuente" y señala, siguiendo a la doctrina mercantilista, que "no es una nota exclusiva de la vida del comercio, sino de los actos de empresa". (*Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas*, Ed. Deusto, Bilbao, 1968, tomo I, pág. 72).

La presunción legal absoluta de habitualidad «dada su trascendencia debe ser interpretada correctamente» (112).

Para que opere la habitualidad es preciso la existencia de un tipo de *operaciones reiteradas* y continuadas, expresándose ésta «como aquellas que pertenecen al ciclo orgánico de las actividades de la empresa». «No es suficiente la repetición de una operación» para que se produzca, sino que «es necesario que las mismas entren dentro de la actividad que constituye el hábito de la empresa, es decir, que se integren orgánicamente dentro de tal actividad» (113).

Pese a estas interpretaciones, las disposiciones que regulan estas dos presunciones no están, a nuestro juicio, exentas de crítica.

Nuestra crítica a esta presunción como inadecuada no proviene de creerla innecesaria e inútil en el impuesto al que sirve, sino de que tomando por base criterios de Derecho mercantil, muestre servilismo al concepto caduco y criticado del artículo 3 del C. de C. y no los demostrados como los más eficaces y científicos de la elaboración doctrinal moderna, y también de que utilizando criterios tributarios para la introducción de la presunción no lo haga «racionalmente» (114), admitiendo la normal y justa prueba de lo contrario, como recurso posible y, como tal, revisable adecuadamente por los órganos competentes para ello (sin olvidar nunca el superior principio de justicia tributaria).

(112) J. LÓPEZ BERENGUER, op. cit., págs. 72 y 73. Esto «exige algunas aclaraciones :

- 1.ª La mera matrícula de «un contribuyente en la Cuota de licencia del Impuesto Industrial, no implica la obligación de tributar forzosamente por I. G. T. E. La presunción dispensa de la prueba de habitualidad, pero no de la prueba de la existencia de operaciones sometidas al Impuesto.
- 2.ª La específica matrícula de «un contribuyente como fabricante, industrial o comerciante mayorista tampoco implica el que sus operaciones deban tributar por el I. G. T. E. forzosamente en función de esta clasificación».

Es posible que estos contribuyentes tengan distinta calificación tributaria a los efectos del I. G. T. E. que a los del Impuesto Industrial, puesto que se trata de impuestos de distinta naturaleza. La Administración hará valer en su favor la presunción de habitualidad «por el mero hecho de estar matriculado» en el Impuesto Industrial, pero no queda vinculado por esta clasificación, a los efectos del I. G. T. E.

(113) N. AMORÓS, *Manual del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 45. Este autor da un elaborado y eficaz concepto de operación como «quehacer o actividad típica, habitual y onerosa, realizada entre sujetos normalmente identificados por la Ley propia del tributo» (pág. 68).

(114) Se basa, por una parte, sobre un supuesto legal («el contribuir por industrial» que puede ser lógico o no serlo tanto) y no por un hecho verdaderamente fundado y lógico. Y, por otra parte, no se configura «*iuris tantum*», como mantiene N. AMORÓS (op. cit., pág. 46), sino que tanto en el precepto de la L. R. S. T., como en el T. R. (concordes y sin conflictos) se dice que es de carácter irrefutable, ya que, como excepción a la regla general, no admite prueba en contrario.

E) Presunciones específicas de bases imponibles.

1. El origen de esta norma de varios supuestos de presunción de dividendos en nuestro Sistema impositivo se remonta a la Ley Tributaria de 26 de diciembre de 1957, habiendo sido ratificada en dos textos legales posteriores: la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964 y el T. R. del Impuesto sobre las Rentas del Capital, de 23 de diciembre de 1967. En todos estos cuerpos legales (art. 53 del de 1957, art. 51 del de 1964 y arts. 14 a 16, ambos inclusive, del de 1967) se establece la presunción de reparto de dividendos, en el supuesto concreto de que se hayan abonado a los socios o accionistas beneficios societarios sin el debido reflejo contable. El elemental fin que persigue esta presunción es el que determinadas empresas —que efectivamente repartan beneficios—, no finjan evasivamente no repartirlos por no hacerlos constar en la documentación contable de la sociedad. Por consiguiente, cualquier beneficio considerado como tal fiscalmente, que no haya sido imputado oficialmente a un objeto concreto, se estimará repartido en la forma que expresen los mandatos legislativos.

Con ello se opone un escollo legal, en este impuesto, a la posible defraudación. Es una norma legal importante (115) por las ulteriores implicaciones que pueda tener como resultado de su aplicación (116).

Entre la complejidad de problemas que puede suscitar la aplicación de esta presunción nos vamos a referir, con especial cuidado, a dos de ellos:

1.º Manera de operar la presunción en el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

2.º Posibilidad de aplicación ulterior de esta presunción en el ámbito del Impuesto General sobre la Renta (117).

(115) Respecto a esta presunción se ha dicho que es éste, sin duda (refiriéndose al precepto de la L. R. S. T., art. 51), "el precepto más importante de la Reforma del Impuesto sobre Rentas del Capital". En ABELLA, *El Sistema tributario español 1964*, op. citado, pág. 176, nota de pie de página.

(116) "En definitiva, la presunción viene a evitar la evasión del impuesto de rentas de Capital por parte de aquellas sociedades con corto número de socios, a través de una política de no reparto formal de dividendos". L. DEL ARCO RUETE, *El impuesto sobre las rentas de Capital y la presunción de repartos de dividendos*, en RDFHP, núm. 70, 1967, pág. 675.

(117) Siendo el Impuesto sobre las Rentas del Capital un impuesto real, directo y "a cuenta", de los generales en nuestro Sistema impositivo, es lógico que se plantee el problema de ver si la cuantificación de bases, presuntivamente realizada en el primero

Respecto al primer problema, los supuestos legales de presunción de reparto de dividendos son diversos. La presunción del artículo 14 del T. R. del I. R. C. es el primero de ellos (reparto de beneficios sin correlativo reflejo en cuentas) (118).

Otro supuesto es el contemplado en la letra A) del artículo 15 del mismo T. R. (minoración efectiva del fondo neto patrimonial), y letra B) del artículo 15 también (declaración inferior en un 30 por 100 por estimación directa y en un 40 por 100 por estimación objetiva, al cómputo de la liquidación definitiva).

El último supuesto que se configura por la Ley (art. 16, 1) es que se considerarán repartidos estos dividendos en la proporción que establezcan los Estatutos o pactos societarios o, en su defecto, en proporción al capital desembolsado. Estos últimos supuestos son específicos de este Impuesto y configuran presunciones legales (119).

Como límites a la operatividad de este último supuesto, están el de que no es aplicable «a las sociedades cuyas acciones sean objeto de cotización calificada en Bolsas Oficiales de Comercio», y el de que tampoco se aplica si se «acredita que los beneficios han sido destinados en su contabilidad a objeto o finalidad distintos del reparto entre sus socios o accionistas» (120).

de los impuestos, tiene repercusión aplicativa también a efectos del impuesto general. El problema es trascendente por tener la presunción de dividendos un efecto iterativo, es decir, un primer impacto en el Impuesto a cuenta y un segundo impacto en el Impuesto General sobre la Renta.

(118) Según se deduce de algunos autores, podría tratarse de una presunción simple o una presunción de hecho y no de una presunción legal. «Al no fijar dicha norma cuál ha de ser el hecho demostrado del que haya de deducirse, salvo prueba en contrario, el reparto de dividendos será indispensable, recogiendo las palabras del artículo 118 de la Ley General Tributaria, que entre aquel hecho y el que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas de criterio humano». La valoración de ese enlace lo realiza la Inspección, luego la Administración de tributos y, por último, el Jurado Tributario, que es el que, en definitiva, atribuirá la base imponible si se presume el reparto sin reflejo contable. (L. DEL ARCO, op. cit., pág. 677). También J. ARIAS VELASCO-N. CARRAL LARRAURI, *Manual de Procedimientos Tributarios*, Madrid, Ed. Santillana, 1967, pág. 191, que afirman: «Consideramos como tales (simples)... 2.ª La presunción de reparto de beneficios del artículo 51 LRST de 1964, ya citado, cuando no se base de modo concreto en los supuestos particulares que en el mismo (artículo) se enuncian».

(119) La Circular de 7 de julio de 1967, núm. 29 de la D. G. de Impuestos Directos, sobre *Procedimiento e interpretación de presunciones de dividendos y participaciones en el Impuesto sobre Rentas del Capital*, da normas en relación con estos institutos. Se divide ésta en seis partes: 1.ª Cálculo de las diferencias determinantes de la presunción. 2.ª Determinación de la base imponible. 3.ª Partidas sin reflejo contable incrementadas al beneficio neto en la declaración del Impuesto de Sociedades. 4.ª Actuación inspectora. 5.ª Tramitación administrativa. 6.ª Infracciones tributarias.

(120) Artículos 16.2 y 15.3, respectivamente, del T. R.

En relación con el segundo problema, veamos qué acontece. La presunción de dividendos parece lógica, en principio, en este impuesto que grava los rendimientos del capital invertido, estableciéndose esta presunción de atribución, pero como señala AMORÓS (121), «la proyección de la misma a otro impuesto, como es el de la renta de las personas físicas, plantea una serie de interrogantes». Verdaderamente es problemática su aplicación al Impuesto General. Nace para servir al impuesto a cuenta, pero parece excesivo, y «poco ortodoxo, proyectarla al de la renta de las personas físicas». Se debería entender la presunción en sentido restrictivo y no extensivo.

Con rigor lógico es evidente que esta presunción nace para el I. R. C., pero lo que ocurre de hecho, no obstante, es que en la práctica se produce la aplicación. Más aún, se produce, a nuestro juicio, no una aplicación o extensión analógica, sino una aplicación y extensión automática e inevitable, dada la redacción del artículo 16, 1, del T. R. del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas, según el cual: «*los ingresos de las distintas fuentes de renta se estimarán:*

1. *Por el mismo importe que haya prevalecido como base imponible en los impuestos a cuenta.* Claro está que, desde un punto de vista lógico-jurídico, la extensión de los efectos de presunción al Impuesto General es irrefutable.

De todas formas, una serie de cuestiones se plantean «de difícil respuesta única», según se ha afirmado por algún autor (122), en la aplicación de esta presunción de variada configuración y eficiente resultado para la Administración financiera.

2. El impuesto sobre las Rentas de Capital dedica la sección 2.ª del capítulo V de su T. R. a la regulación tributaria de los intereses, dando normas referentes a la fijación de la base imponible, englobando todo orden de rentas fijas obtenidas «de productos del capital monetario prestado, cedido o dispuesto» (123).

En este tipo de activos muebles, la defraudación es posible, y con frecuencia bastante probable, debido a que se trata de bienes fácilmente

(121) N. AMORÓS, *Comentarios "Hojas de Alcabala"*, en diario "ABC" de Madrid, de 6 y 20 de julio de 1969, págs. 57 y 49, respectivamente, que pueden ser cotejados para un más amplio análisis; sobre todo, el primero, que lleva por título: *Las presunciones de dividendos*; en el segundo figura un apéndice relacionado con este tema.

(122) N. AMORÓS, comentario citado.

(123) E. FUENTES QUINTANA y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema Fiscal Español y Comparado*, Madrid, 1969, pág. 63.

ocultables que constituyen la riqueza «mueble e invisible» de un titular. Para solucionar este problema, la legislación del impuesto utiliza la presunción como adecuada «respuesta a generalizadas conductas de evasión fiscal» (124).

Es una presunción, no de carácter discrecional, sino vinculante para la Administración Financiera; es decir, no es que la Administración pueda presumir, sino que debe hacerlo. Por otra parte, se trata de una presunción que no admite prueba en contrario, siendo, por tanto, absoluta e irrefutable. Contiene, sin embargo —como es sabido—, dos excepciones a la aplicación general.

¿Cuál es el contenido de esta presunción de intereses? ¿Para qué se establece? ¿Cuál es la razón de tal norma, así concretamente configurada? ¿No hay posibilidad, como en las legislaciones comparadas, de capital infructífero?

En el complejo mundo de la presunción hay veces que el legislador, para «simplificar», acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales «aseguramientos». Esto ocurre, en efecto, en la presunción de intereses de los préstamos, según la cual, por disposición legal, la Administración no está autorizada, bajo ningún concepto, a suponer que los contratos de préstamos devengan un interés inferior al interés legal del dinero. (Salvo las dos excepciones recogidas en el mismo art. 19, 2, del T. R.) (125). Aunque exista pacto expreso de no devengo de interés o aunque el estipulado sea inferior a aquél.

Podemos hacer tres consideraciones, en cuanto al contenido:

1.^a Que opera en el negocio jurídico bilateral y sinalagmático de los contratos de préstamo.

2.^a Que se utiliza en la determinación de la base imponible de estos negocios.

(124) E. FUENTES QUINTANA Y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema Fiscal Español y Comparado*, op. cit., pág. 69.

(125) Art. 19. 2. "Lo previsto en el número anterior no será de aplicación: a) Cuando resultare prohibido el interés en virtud de las disposiciones de una Ley o ésta lo establezca en un tipo inferior al legal. b) A los préstamos concedidos por las sociedades matrices extranjeras a sus filiales españolas, dedicadas a la realización de prospecciones petrolíferas, con destino a incrementar sus inmobilizaciones, siempre que se cumplan las condiciones reglamentarias".

3.ª Que puede quedar sin operatividad por el hecho de que otra Ley estableciera lo contrario, o lo estableciese en un tipo «inferior al legal», y por el hecho de que *ratione materiae* se establezca para préstamos entre Sociedades, de Empresas dedicadas a prospecciones petrolíferas. En estos casos no nace. Pero si se produce su nacimiento, no puede ser destruida por ninguna prueba en contrario.

La finalidad de su instauración no es otra que la lucha contra el fraude en el Impuesto sobre Rentas del Capital, evitando así que los contribuyentes convengan en simular la inexistencia de rédito o la fijación de un rédito ínfimo. Sin embargo, la posibilidad de fraude parcial queda latente si los contratantes acuerdan, o simulan, reducir a efectos externos (*erga omnes* y entre ellos la Hacienda Pública), el tipo de interés hasta el mínimo legal. Por este motivo acontece que «el absolutismo de la norma no coincide con la justicia de la imposición, pero pone de manifiesto la conveniencia fiscal de proceder de modo fácil, expeditivo y aleatorio, sin demasiadas preocupaciones por la equidad» (126).

El omnímodo poder de las normas puede tener su justificación en ciertos casos, pero, indudablemente, se antoja excesivo que no se admita la posibilidad de capital infructífero (no sólo en el caso petrolífero, sino en otras actividades manufactureras, agrícolas o industriales), o que no se admita la posibilidad de préstamos interfamiliares que, normalmente, están desvinculados del carácter lucrativo, que condiciona la capacidad contributiva puesta de manifiesto por el acto. La prueba en contrario sería una posibilidad a admitir, y para evitar el fraude sería posible acudir a otras garantías colaterales a esta presunción; por ejemplo: una posible alternativa sería equiparar los efectos del Derecho tributario a los del Derecho privado, no pudiendo ser reclamado por el acreedor más que el pago de los intereses declarados a efectos de Hacienda. Es decir, que el rédito efectivo fuera el declarado a la Hacienda y que el declarado por las partes al órgano Fiscal fuera eficaz entre las partes contratantes.

Por otra parte, es de alabar la modificación del artículo 52, 3, de la L. R. S. T. de 1964 (recogida en el T. R. de Rentas del Capital), al artículo 8.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, puesto que evita un posible conflicto de Leyes (127).

(126) A. DENI. op. cit., págs. 488.

(127) La Ley tributaria podría exigir la existencia de intereses y, en cambio, otra Ley cualquiera podía autorizar la inexistencia de los mismos, prohibiéndolos o estableciendo uno inferior al legal. Por esto, la Legislación tributaria actual admite esta acer-

Resumiendo nuestra opinión, nos parecería más correcta la configuración de esta presunción como legal relativa, como lo es en Italia, admitiéndose como prueba en contrario la existencia de capital infructífero, y casi nos atreveríamos a decir, que también la renuncia a los intereses, debidamente justificada, o la pérdida total o parcial de los mismos, que son complejas de valorar, pero que todas ellas son posibilidades reales factibles de acontecer en la vida jurídica actual (128).

3. La *de titularidad* es una presunción que está doblemente contemplada en el Ordenamiento tributario; por un lado, como presunción de las que hemos denominado generales, es decir, comunes a todo tipo de impuestos; por otro, como presunción específica del Impuesto General sobre Sucesiones. Se genera por vía legal a favor de la Administración, que tiene la posibilidad jurídica de considerar titular a la persona que figura como tal en un Registro fiscal u otro público respecto a cualquier tipo de bienes, derechos, etc., que figurasen a nombre de aquél.

A pesar de tener un mismo fundamento y una misma finalidad, estas dos formas de presunción no se regulan con idéntica técnica jurídica, por cuyo motivo las analizamos por separado, si bien se puede observar entre ellas íntimos lazos parentales.

La «común» al Sistema, en su conjunto, se recoge en el artículo 119 de la L. G. T., y tal vez lo más remarcable y característico en esta presunción sea la enumeración de distintos objetos presumibles como titulados, y así habla la Ley de «bien, derecho, empresa, servicios, actividad, explotación o función», lo cual es perfectamente explicable, puesto que la Ley trata de instaurar una presunción omnicompreensiva de toda la gama de supuestos económicos y jurídicos para ser incluidos como hechos imponible o bases si se subsumen en la normativa legal.

Desde el punto de vista de la destructibilidad admite prueba en contrario. Cualquier prueba en contrario, lógicamente, desvirtuará esta presunción, según parece deducirse de este artículo de la L. G. T., en que se recoge, y del anterior, es decir, el 118, párrafo 1.

Se configura como una presunción discrecional a la libre apreciación de la Administración Financiera, si bien, en este sentido, es de observar

tada posibilidad en la *primera* de las *dos* excepciones posibles a la presunción (art. 19, 2.ª, del T. R.).

(128) Sobre estos problemas puede verse el comentario de G. GRECO, *Presunzioni di interessi, avulsione dei redditi, rinuncia agli interessi e cessazioni del reddito con riferimento all'imposta di ricchezza mobile*, en "Riv. Fin. Sc. delle Fin.", vol. XV; II, 1956, págs. 308. y sigs.

el giro dado por la Ley: en vez de decir la Administración «presumirá», dice: la Administración «tendrá el derecho de considerar»; se dota a la Administración, a nuestro entender, de facultades discrecionales, lo cual es perfectamente explicable, puesto que supone un mandato general, abstracto y sin determinar su regulación para un tributo concreto. Su regulación por la Ley es, sencillamente, correcta.

Distinta es la hipótesis del artículo 26, 1, del T. R. del Impuesto General sobre Sucesiones, en que se contempla la presunción referida al concreto supuesto del impuesto de sucesiones. La presunción general y abstracta de la L. G. T. es reflejada y establecida en el T. R., y si bien la genérica presunción de titularidad admite prueba en contrario, no es admitida; sin embargo, cualquier tipo de demostración en contrario en ésta específica, puesto que contra la presunción establecida «sólo podrá prevalecer la demostración de que los bienes de que se trate habían dejado de pertenecer al causante». Aunque éste es un concepto amplio, ya que pueden dejar de pertenecer por una variada gama de posibilidades, el hecho real es que la norma se concibe sobre la base de que tan sólo se admite una prueba en contrario. Según nuestra clasificación tipológica, le correspondería el concepto de presunción legal intermedia.

La falta de conformidad con esta presunción por parte del interesado, rechazando la incorporación al caudal hereditario de los bienes y derechos presumidos, hará que sea el Jurado Tributario el que definitivamente resuelva (últimos párrafos de los arts. 26 y 27 del T. R.).

El problema de «dónde» deberán figurar estos bienes o derechos está resuelto en la Ley: «depósitos, cuentas corrientes, préstamos con garantía o en otros contratos similares»; por un lado, la Ley aquí se refiere a «figurar a nombre» del titular que se presume, esto difiere también a esta norma de presunción de su homónima de la L. G. T., si bien la segunda parte se asemeja a ésta, al decir: «o bien inscritos en los amillaramientos, Catastros, Registros fiscales o de la Propiedad u otros de carácter público».

Esta norma presuntiva en principio parece razonable, pero cuando se interpreta la Ley, se observa que en muchos casos subsiste el hecho de que titular registral y titular auténtico de los bienes o derechos no son una misma persona; y si se imputan a uno los efectos fiscales creados legislativamente para otros, no se puede manifestar plena conformidad a tal precepto.

La falacia que puede crear la Ley puede ser, en ciertos casos, peligrosa e inicua; es generalmente conocida la afición que se tiene entre personas campesinas, propietarias de fincas rústicas, a transmitir las me-

diente documento privado, por tanto, no inscribible o inmatriculable en Registro público. Pero, ¿qué ocurre si una determinada finca se transmite de una persona a otra y de ésta a una tercera por sucesivos documentos privados? ¿Puede ser, fiscalmente responsables, la primera de ellas que tal vez fuese la única que inscribió en un Registro? A los ojos de la Administración, siguiendo el estricto mandato legal, la solución es evidente. Es responsable, no subsidiariamente, sino como titular del bien. Ley fiscal y Justicia, en este punto, no van paralelas, puesto que el fin antifraudulento excede a los resultados obtenibles. Este tipo de problemas deben ser rectamente contemplados, con otro enfoque jurídicamente más adecuado.

La Administración puede dar como válida la transmisión hecha en documento privado en base al último inciso del artículo 26, 1, pero entonces, admitida ésta, bastaría la redacción de un falso documento de transmisión para violar la presunción y el mandato legal. Aunque, por otro lado, si la Administración no admite este tipo de pruebas como medio desvirtualizador de la presunción, no evadirían otros sujetos, pero el primer titular, al que se imputan esos bienes, sería dañado por esa norma cuando no pudiera probar, o no se le admitiere la prueba de que, realmente, transmitió. Como vemos, en ambos casos, la tensión se puede producir, y de no acertar con el verdadero titular, la iniquidad sería patente.

De todas formas, la utilidad de la presunción está justificada en un doble aspecto :

1.º Que en la lucha contra el fraude fiscal, a la Hacienda le conviene (129) que exista un titular, y es razonable pensar que éste pueda ser aquel que nominalmente figure en un Registro público.

2.º Que la titularidad nominativa puede ser más fácilmente conocida que la titularidad efectiva, para, partiendo de este conocimiento, llegar a determinar el verdadero titular, en cuyo caso la finalidad de la presunción, que aporta elementos a la configuración de la base imponible en el Impuesto de Sucesiones, sería correcta.

4. La presunción de *integrabilidad* es una presunción lógica.

Es un hecho empíricamente contrastable que una persona desahuciada por los médicos, o de edad avanzada, demuestra mayor liberalidad ce-

(129) F. PORPETA CLÉRIGO, *Instituciones de Derecho Fiscal* (tomo I). Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, comentando unas normas del RDR dice que hay preceptos que "obedecen al propósito de prevenir toda tentativa de evasión fiscal, por cuantos medios estén al alcance de la Hacienda Pública" (pág. 369).

diendo gratuitamente a sus descendientes y herederos parte de los bienes que éstos percibirían incluidos en la herencia.

Se da la circunstancia que en el momento de morir el causante no pertenecen a él, pero la proximidad de la transmisión permite, «lógica y racionalmente», inducir que deberían ser integrados en el caudal hereditario a los efectos del impuesto progresivo sucesorio. Para solucionar este problema, la Ley acude al régimen de presunciones, estableciendo distintos tipos de posibilidades de integración en la masa hereditaria. Así, en nuestra legislación, el T. R. de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones dedica los distintos párrafos del artículo 27, a regularlas.

Estas presunciones, eficaz y perfectamente concebidas desde antiguo por el legislador (130), se encuentran en nuestras Leyes tributarias bien normativizadas, con rigor y enfoque jurídico, y encaminadas a evitar posibles abusos de transmisión gratuita de bienes sin tributar por el Impuesto correspondiente de Sucesiones, en flagrante fraude. De su orientación y problemática nos ocuparemos a continuación.

Estas presunciones se han configurado de distinta manera en su evolución histórico-normativa, en cuanto a contenido y plazos, si bien en esencia el espíritu se ha conservado. Tres requisitos se precisaban en la antigua Ley y Reglamento.

- 1.º Ser heredero o legatario.
- 2.º Que ellos, o sus cónyuges, estuviesen en posesión de los bienes de que se trate en el momento de fallecer el causante.
- 3.º Que hayan pertenecido a éste en el período de un mes anterior al día de su fallecimiento (131).

Dos iusprivatistas (132) han estudiado la problemática de estas presunciones, calificándolas de distinto carácter: como de *iuris et de iure* y

(130) F. BAS Y RIVAS, *Situación fiscal de los bienes que el causante de una herencia transmitió durante el último mes de su vida*, RDFHP, núm. 1, 1951, pág. 21, considera que proviene desde la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922.

(131) F. BAS Y RIVAS, op. cit., pág. 25, estudia, también, la posibilidad de sortear estos tres requisitos, dejando sin eficacia la presunción y los supuestos que se podrían dar con los bienes en la época de la defunción del causante. Interesante observación, pero que excede al espacio de que disponemos, para detenernos en este análisis.

(132) F. BAS Y RIVAS (op. cit., pág. 21), las calificó de “*iuris et de iure*”; J. VALLET DE GOYTISOLO, en *Las presunciones fiscales para la integración de la masa hereditaria en la Ley de Reforma Tributaria de 25 de diciembre de 1957*, en esta REVISTA núm. 25, página 279, encuadrándolas en las “*iuris tantum*” y F. BAS Y RIVAS, en *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes*, vol. II, Ed. “*Revista de Derecho Privado*”, Madrid, 1961, pág. 105, modificó su pensamiento inicial.

iuris tantum, si bien, tras apasionada dialéctica doctrinal, ambos llegaron al convencimiento concorde de encontrarse, en el supuesto del artículo 75 del Reglamento, ante una presunción *iuris tantum*.

Precisamente en este artículo citado del Reglamento se cambió el contenido y los requisitos que deberían ser considerados, estableciendo que se considerarían integrados los bienes de todas clases cuando se diesen los siguientes requisitos: «1.º Que hubieren pertenecido al causante de la sucesión hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento. 2.º Que hubieran sido transmitidos por el causante y se hallen en poder del heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante» (133). En la legislación actual, y por lo que se refiere a esta presunción, se mantiene el segundo requisito, que queda inalterado en la redacción del artículo, si bien en el primer requisito cambia el plazo que se aumenta hasta «un período máximo de un año anterior a su fallecimiento».

Este aumento de ámbito temporal, «a contar, retrospectivamente, desde el día del fallecimiento del causante» (134), obedece al hecho de que los períodos que anteriormente se tenían en cuenta —uno o dos meses— no eran lo suficientemente completos y eficaces para abarcar las posibles fugas de elementos hereditarios.

Constante crítica de nuestro razonar sobre las presunciones es el calificarlas de acuerdo con su posible destrucción o no. ¿Estamos aquí ante una presunción correctamente formulada en este extremo? Afirmativa es la respuesta y positiva la valoración. Se trata de una presunción que no sólo admite la prueba en contrario, sino también la contraprueba, lo cual es perfectamente lógico, ya que, admitiéndose tal posibilidad, es correcto que la legislación lo refleje. En el artículo 27, a), del T. R. se afirma, «salvo prueba fehaciente, de que tales bienes fueron transmitidos por aquél», y, además, «esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente» (135).

(133) F. BAS Y RIVAS, *Impuestos...*, op. cit., pág. 105.

(134) J. VALLET DE GOYTISOLO, op. cit., pág. 282.

(135) F. PORPETA CLÉRIGO, *Instituciones de Derecho Fiscal*, op. cit., plantea un interesante problema en relación con esta presunción, a la que califica de rígida "porque en muchos casos sí podrá haber, desde luego, simulación y evidentes indicios del propósito del fraude, pero hay otros en que ni siquiera cabe imaginarla ni sospecharla. Piénsese, por ejemplo, en el vendedor que fallece víctima de un accidente fortuito, momentos después de haber firmado la escritura de compraventa". Es claro que con esta disposición, en este extravagante caso, no se le hace pagar al comprador del accidentado

La prueba de lo contrario, que contrarreste total o parcialmente la presunción, se puede demostrar :

1.º Por prueba fehaciente de que los bienes fueron transmitidos por el causante.

2.º Por prueba fehaciente (demostrable sólo por documento público inscrito en Registro público) de que fueron enajenados en un plazo superior al de un año, anterior a su fallecimiento.

3.º Por prueba fehaciente de que fueron transmitidos mediante permuta y que, por tanto, figuran otros bienes en su lugar en el caudal inventariado.

Estas pruebas versan sobre dos extremos: Que los bienes fueron transmitidos por el causante y que se hallan en poder de otra persona distinta, es decir, el de la transmisión y el de la posesión, respectivamente, que es necesario probar fehacientemente para destruir la presunción (136).

Para verificar la contraprueba (137) caben tres posibilidades, que supondrán la desvirtualización de la presunción :

1.º Justificación suficiente de que hubo contraprestación, necesaria en cuantía y con procedencia del patrimonio del adquirente (opera la presunción si la transmisión fue gratuita o si fue insuficiente por la parte que no hubo contraprestación).

2.º Justificación suficiente de que en el caudal figurasen metálico u otros bienes subrogados en lugar de los desaparecidos con valor equivalente (opera la presunción si no hubo permuta y no figuraran en el inventario otros bienes por valor equivalente al salido, debidamente comprobado).

3.º Justificación suficiente de que, si ha habido mutación del activo, no haya existido una correlativa mutación fraudulenta del pasivo del inventario del causante (deudas, gastos anteriores, etc.). Problemática es la contraprueba de la presunción en este supuesto, tratándose de bienes que, por adjudicación en pago, salieron del patrimonio del causante, o que la contraprestación percibida por el causante se la hubiera gastado inmediatamente antes de morir, supuesto posible, dado que el plazo de un año es susceptible para ello.

por este hecho fortuito ya que en lugar de los bienes vendidos habrán sido "incluidos el metálico u otros bienes subrogados... con valor equivalente" art. 27 T. R. (pág. 371).

(136) F. BAS Y RIVAS, en *Impuestos de Derechos Reales*, op. cit., pág. 106.

(137) Cfr. J. VALLET DE GOYTISOLO, op. cit., pág. 284.

Semejante orden de ideas se puede emplear para las otras presunciones, que se recogen en el artículo 27 del T. R.

Artículo 27, b).—Bienes adquiridos en usufructo por el causante durante los tres últimos años anteriores a su fallecimiento. Requisitos exigidos:

- 1.º Plazo de tres años anteriores al fallecimiento.
- 2.º Adquisición a título oneroso en usufructo por el causante.
- 3.º Adquisición a título oneroso en nuda propiedad por el heredero o pariente dentro del tercer grado (138) o cónyuge de cualquiera de ellos.

Artículo 27, c).—Bienes transmitidos por el causante durante los cinco últimos años de su vida, cuya presunción necesita de las siguientes circunstancias:

- 1.ª Haberse reservado el causante el usufructo de los bienes transmitidos.
- 2.ª Haber adquirido el usufructo de otros bienes del adquirente.
- 3.ª Haber adquirido cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones.

Artículo 27, d).—Valores o efectos depositados, cuyos resguardos se hubieran endosado.

Contra esta presunción sólo se admite la prueba documental, que no precisa que sea documento público.

La *ratio legis* de estos preceptos, que obligan a adicionar bienes a la masa hereditaria, «no es otra que la prevención del fraude en las transmisiones a título lucrativo» y tienen, como único fundamento, «el reintegrar a la herencia, a efectos fiscales, lo que realmente es de la herencia», cortando, incluso, el que a través de negocios simulados se logre una transmisión de bienes, que burla los tipos de tributación que corresponden a las transmisiones a título lucrativo (139).

(138) En el Derecho Comparado (Italia), se establece una presunción de gratuidad en las transmisiones inmobiliarias entre parientes dentro del tercer grado, que es de carácter "juris tantum". Como interesante aportación en este punto, puede leerse un comentario de L. FERLAZZO NATOLI, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di presunzione di gratuità nei trasferimenti immobiliari fra parenti entro il terzo grado*, en "Arch. Fin.", volumen XV, 1968, págs. 35 y sigs.

(139) Cfr. F. BAS Y RIVAS, *Impuestos de Derechos Reales*, op. cit., págs. 134, 120, 115 y 109.

Por consiguiente, no creemos que la función sea la de no permitir la utilización de varias instituciones del Derecho civil, como afirma un ilustre inusprivatista, en razón a la fuerte presión fiscal que hace que dejen de emplearse (140); el Derecho financiero tiene, evidentemente, otros fines importantes.

5. El *ajuar doméstico*, en nuestra legislación, «se fijará de oficio en un 3 por 100 del importe del caudal relicto» (art. 24, 2, del T. R. de Suc.).

Este es uno de los casos en que la Ley, sin utilizar la palabra presunción, establece una verdadera y auténtica presunción. Dos tipos de argumentos *prima facie* podemos aducir para demostrar que se trata de una presunción técnico-jurídica. Uno, que en el Derecho comparado se habla en este supuesto, de presunción, así, por ejemplo, en el Derecho italiano (art. 31, «delle Imposte di Successioni»), ha reconocido el instituto presuntivo de la existencia de joyas, dinero-por valor del 2 por 100 bruto y de muebles en sucesiones, valorándolos de oficio, en valor bruto también, en un 5 por 100. Pese a las diferencias existentes entre ambas, italiana y española, su parentesco presuncional es enormemente afín.

Dos, que debemos de ver ahora si se dan aquí en este supuesto del ajuar doméstico los caracteres de toda presunción. En esta argumentación de ver si se trata de una verdadera presunción, podemos afirmar, con la doctrina, que se dan los requisitos exigidos y las condiciones de suficiencia: Hay un hecho base, hay un nexo, se deduce un hecho ignorado, produce efectos..., etc. (141).

El artículo 24 del T. R. del Impuesto, en el párrafo 2, donde se recoge, no especifica con claridad toda la pormenorización de elementos esenciales para su existencia y prueba (142).

(140) J. VALLET DE GOYTISOLO, op. cit., pág. 286.

(141) M. PUGLIESE, op. cit., pág. 217. No puede haber duda de que la disposición legal señalada no haya creado una presunción legal absoluta: Del hecho conocido—patrimonio del contribuyente—se deduce el hecho ignorado—muebles..., joyas, etc.—. En fuerza de una disposición inderogable. Con el fin práctico-jurídico evidente de exonerar al fisco de probar.

(142) Podríamos completarla, no obstante, con notas del parcialmente vigente Reglamento de Derechos Reales, de 15 de enero de 1959. Utilizando, sintéticamente, el artículo 31.4 del R. D. R., podemos señalar:

- 1.º Que se trata de una presunción sobre la base imponible.
- 2.º Que se cuantificará ésta en un 3 por 100 del importe del capital relicto.
- 3.º Que se practicará sobre el valor comprobado de todos los bienes inventariados.
- 4.º Que opera este valor, salvo que los interesados hubieren asignado a dicho concepto una valoración superior.
- 5.º Que será verificable, salvo que resultare demostrado, a juicio de la Administración, que el causante carecía de tal ajuar, en cuyo caso no habrá lugar a

Como otras presunciones legales, esta presunción tiene función anti-fraude. Nada tenemos que alegar en contra de la misión genérica anti-fraudulenta que tienen las presunciones, su función es importante en este terreno, como ya expusimos: Es, en efecto, uno de los instrumentos que el legislador tributario emplea para combatir la evasión fiscal y facilitar la aclaración de los presupuestos de hecho de los tributos (143); así como para la determinación de la base; pero si nos manifestamos en teórico desacuerdo con la Ley por el carácter irrefutable que tal presunción tiene en nuestro Derecho positivo. Plausible conformidad con este carácter, no obstante, muestra PUGLIESE respecto al paralelo precepto italiano de que sea *iuris et de iure* (144). Muy diferente es el pensamiento de DENI, que alega que esta presunción (145) es cuantitativamente notable, teniendo en cuenta que «viene medida sobre el patrimonio bruto». «De cualquier modo —añade—, la Ley no admite prueba en contrario a los efectos fiscales, pero no puede evitar la prueba en contrario de cara al sentido común». «En efecto, es notorio que la gente del campo, labradora, no tiene la costumbre de acumular joyas, muebles, adornos, etc. Tan pronto como ahorra, compra un terreno... La gente de la ciudad, por el contrario, especialmente de las clases media y superior, acaricia la aspiración de poseer joyas, muebles, etc.». Habiendo paridad de patrimonio entre una poseedora rural y otra gentil dama ciudadana, no se puede afirmar que tengan el mismo montante de bienes muebles que presume la Ley (146).

Se puede poner una objeción a esto, y es que la legislación española,

aquella fijación (única prueba para destruirla que se admite a favor del contribuyente).

- 6.º Que no se entenderán computables, a estos efectos, bienes muebles de valor: alhajas, cuadros, objetos de arte, bibliotecas, colecciones de monedas, ni los efectos propios del comercio, profesión o industria que ejerciere el causante.
- 7.º Que es de la categoría de las legales absolutas, por consiguiente, irrefutable respecto al porcentaje mínimo fijado por la Ley.

(143) F. MAFFEZZONI. *Della presunzioni di esistenza di gioielli, denaro e nobilia nell'applicazione del tributi successori*, en "Rev. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1967, II, pág. 223. A quien nos remitimos para un estudio sobre la presunción italiana.

(144) M. PUGLIESE, op. cit., pág. 220, al decir: "No sería posible declarar que, por presunción legal, cualquier patrimonio comprende el 5 por 100 de muebles y joyas, sin añadir, simultáneamente, la prohibición de la prueba en contrario porque, es claro, que en caso diverso el Fisco sucumbiría infaliblemente o sería constreñido a renunciar a valerse de la presunción legal para procurarse, al menos, una 'prueba primaria' apta para resistir, en la fase contenciosa, los ataques del deudor".

(145) Presunciones, dice exactamente, ya que en Derecho italiano se trata, como veíamos, de dos presunciones de igual rango pero diversa cuantía.

(146) A. DENI, op. cit., págs. 487 y 488.

a diferencia de la italiana, no incluye las alhajas, objetos de arte, etc., sino sólo muebles, genéricamente comprendidos en la denominación de ajuar doméstico.

Esto, lo único que nos dice, es que la solución española es más correcta jurídicamente en ese punto de excluir los objetos valiosos, pero no desvirtúa el razonamiento expuesto por DENI de que incluso los bienes muebles son siempre más elevados en personas de la ciudad que en campesinos y que, si bien está aproximadamente calculada la presunción para los ciudadanos de una población, es excesivamente onerosa para lugareños labradores. Es sabido, efectivamente, que el campesino puede tener patrimonio cuantioso en fincas rústicas, pero, normalmente, los muebles y enseres domésticos suelen ser toscos y de poco valor y que incluso se transmiten de generación en generación; el capitalizar sus ahorros en nuevas inversiones, fundamentalmente visibles, les hacen exponerse a la incidencia del impuesto. Por ello, pese a las diferencias, debemos concluir con DENI, que «el absolutismo de la norma no coincide con la justicia de la imposición» (147).

En parecido sentido crítico se muestra MAFFEZZONI (148).

Abundando en esta doctrina podemos aportar especulaciones efectuadas por autores italianos, respecto a esta presunción *iuris et de iure*, que estudiamos.

En efecto, es una presunción que no admite prueba en contrario, en contra de la opinión expuesta por el Profesor ALLORIO (149); una presunción absoluta que no puede ser vencida por contraria prueba (150), lo cual, ciertamente, es injustificable.

Con referencia a su inconstitucionalidad, con rigor combate MICHE-

(147) A. DENI, op. cit., pág. 448.

(148) Véase F. MAFFEZZONI, op. cit., págs. 228 y sigs., siendo puntos claves, que debemos ponderar en este autor, al hablar del instituto en examen, los siguientes:

- a) La presunción discrimina entre riqueza inmobiliaria y mobiliaria.
- b) La discriminación creada se basa en una afirmación *constante* de valores a todos los patrimonios.
- c) No es justificable la exclusión de los medios de prueba.
- d) Presenta, positivamente, carácter de *inconstitucionalidad*: viola el principio de igualdad y, consiguientemente, el de capacidad contributiva.

(149) E. ALLORIO, op. cit., pág. 368. No admite la presunción legal incontrovertible, que imposibilita demostrar lo contrario. Las presunciones para él sólo son reglas de prueba en distinto sentido.

(150) G. A. MICHELI, *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge*, en "Scritti in memoria di Antonino Giuffrè", vol. III, Milano, 1967, página 613.

LI (151) esta entidad de la presunción. Apoyándose en CRISAFULLI (152), la tilda de estar amparada en un precepto inconstitucional. El fondo del problema radica precisamente en la legitimidad de aquellas presunciones puestas por la Ley tributaria para determinar la existencia y la consistencia de un cierto hecho imponible.

«No me parece dudoso —añade el Profesor de Roma— que, en sí, la presunción *fáctica* u *'hominis'* no esté en contraste con los preceptos constitucionales. Pero me parece otro tanto seguro que lo puedan ser las presunciones *legis*, tanto absolutas como relativas, las cuales pueden estar en conflicto con normas de la Constitución» (153).

El error grave contenido en la presunción de ajuar doméstico está en considerar que son personas diferentes a las que se aplican con semejanza sus efectos, desconociendo el estamento patrimonial al que pertenecía el causante, siendo, además, la medición objetiva y la fortificación probatoria las que la hacen dudosamente equitativa.

F) *Mecanismos presuntivos.*

1. Las llamadas, por un sector de la doctrina, presunciones en sentido metafórico (154), no son presunciones en sentido técnico-jurídico y se alude a ellas para designar un tipo de razonamiento lógico de similares características a las que presenta la presunción. Nos referimos a todos aquellos métodos de determinación presuntiva empleados por el legislador, denominándolos mecanismos presuntivos, para distinguirlos de toda la gama de presunciones técnicas anteriormente expuestas.

No es que identifiquemos el concepto metafórico con el de estos otros razonamientos que, de forma presuntiva, se establecen y tratamos de explicar. Estas argumentaciones lógicas, que analizamos, son de carácter jurídico, a diferencia de las que PUGLIESE denomina presunciones en sen-

(151) G. A. MICHELI, *Uguaglianza...*, op. cit., págs. 622 a 624.

(152) V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, en *Giurisp. cost.*, 1965, página 858.

(153) G. A. MICHELI, *Uguaglianza...*, op. cit., pág. 623.

(154) M. PUGLIESE, op. cit., págs. 209/210, en donde afirma: "Tratándose de presunciones en el campo del derecho tributario, no hay que confundir, sin embargo, las presunciones que son verdaderamente tales desde el punto de vista jurídico formal, que cumplen, como se verá dentro de poco, una precisa función probatoria procesal, con los simples expedientes técnicos-financieros para la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a los que no se puede atribuir la calidad de 'presunciones', sino en sentido metafórico y, de cualquier modo, no jurídico".

tido metafórico (si bien hay casos, en que pueden identificarse unas y otros como comunes). Está lejos de nuestro alcance analizar la tesis del ex Profesor de Pavía y pormenorizar diferencias que existan, sobre todo cuando en la doctrina española, por otros autores, esta opinión ha sido analizada y rechazada (155).

Estos mecanismos presuntivos, normalmente, no tienen una función probatoria, sino la función mecánica de determinar bases imponibles. Se emplean, con frecuencia, para cuantificar bases en determinados tributos. En este sentido es de recordar la distinción de ALBIÑANA entre presunción y base imponible presuntivamente medida. «La presunción —escribe el autor citado— cumple fines probatorios, pertenece al campo del Derecho formal. La base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índices, módulos o signos que el legislador entendió guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad contributiva» (156).

Cuando nos referimos a estos institutos que analizamos, lo hacemos refiriéndonos a las bases imponibles presuntivamente medidas en virtud de indicios.

La doctrina iusfinanciera argentina ha estudiado con rigurosidad y acierto el problema haciéndose eco del reconocimiento que las Leyes fiscales de este país hacen de este método. Por tal motivo no es ocioso prestar atención a las observaciones realizadas por dos de sus más representativos maestros: JARACH y GIULIANI FONROUGE. En efecto, antes aludíamos, y ahora volvemos sobre el tema, a que GIULIANI FONROUGE habla de «base presunta», identificando en este supuesto «indicios» y «presunciones» en cuanto se produjera la conexión normal entre ciertos hechos o circunstancias y el presupuesto material del tributo, previsto por la Ley, inducible a un caso concreto, los cuales serían admisibles siempre que se procediera con discreción y razonabilidad, es decir, sin arbitrariedad (157). Por otra parte, y en otro orden de ideas, JARACH afirma: «En la Ley nacional se conocen dos formas principales de determinación

(155) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, en su trabajo ya citado sobre *El concepto de explotación agrícola*, págs. 61 a 62, después de referirse a lo expuesto por PUGLIESE, y los ejemplos que cita este autor, afirma: "Esta tesis no puede ser compartida, no sólo porque en ella intervienen en forma indiscriminada elementos jurídicos y económicos manejados sin rigor y, por tanto, la distinción no aparece formulada con claridad en términos jurídicos sino, además, porque es evidente que, en el supuesto ejemplo, existe una verdadera y propia presunción legal "iuris et de iure".

(156) C. ALBIÑANA, citado por ARIAS VELASCO y CARRAL LARRAURI, en *Manual de Procedimientos tributarios*, op. cit., pág. 187.

(157) C. GIULIANI FONROUGE, op. cit., págs. 441 y 442.

de las obligaciones fiscales: una es la determinación cierta o directa, la otra es la determinación presuntiva, llamada también estimación presuntiva o de oficio», añadiendo: «La alternativa entre determinación cierta y determinación presuntiva, no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta» (158).

La forma de determinación que se produzca en un caso concreto no es alternativa a discreción de la Administración financiera, sino que cuando haya imposibilidad de efectuar la determinación cierta, juega la presuntiva subsidiariamente. Supuesto legal que no coincide con la legislación española, en la que es potestativo del contribuyente, aunque en los casos en que coexisten los diferentes regímenes se inste, de hecho, al sujeto pasivo a que se acoja a los métodos indiciarios estimados en régimen de cupo y evaluación global.

En nuestra legislación existen métodos indiciarios para estimar bases imponibles, siendo importante el de signos externos de renta gastada y existen, además, procedimientos, casi siempre indiciarios, de determinación de cuotas a través del método de las estimaciones objetivas.

Desde el plano de su constitucionalidad, ¿estos mecanismos presuntivos atacan el principio de capacidad contributiva? En términos generales se puede contestar en sentido negativo, dado que cuando surgen lo hacen, precisamente por ser instrumentos útiles al esclarecimiento de la capacidad económica de cada sujeto. Posiblemente no se opongan a este principio, pero sí puede ser que vulnere otros, especialmente el de seguridad jurídica por serle difícil al contribuyente el *saber a qué atenerse* (159), sobre todo cuando los índices, módulos, etc., tengan fijado por la Ley un margen amplio de discrecionalidad para la Administración al aplicarlos, y, cuando contra las decisiones de los órganos de la Administración, no quepan los recursos jurisdiccionales que caben contra otros actos administrativos.

2. No es ni una presunción en sentido técnico, ni un impuesto sobre el gasto personal calculado en forma presuntiva. Es, sencillamente, un método presuntivo de calcular la renta personal de una persona física por parte de la Administración, basándose en signos, módulos o índices que reflejan la capacidad económica de ese posible contribuyente.

(158) E. JARACH, *Curso superior de Derecho Tributario*, op. cit., tomo I, págs. 308 y 310-11, respectivamente.

(159) Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*, en "Iciencia y Derecho", tomo III, op. cit., págs. 289 y sigs.

Se enumeran por la Ley unos signos, a los cuales se les aplica unos coeficientes o, directamente, se imputa una cantidad fija por cada signo, y como resultado se obtiene una cifra presuntivamente medida que sirve, o puede servir, de base imponible en el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas. No es un método principal ni subsidiario, sino alternativo, de calcular por vía presuntiva la base de este impuesto, considerando para ello el denominado «tenor de vida» del contribuyente.

No admite la posibilidad de prueba en contrario, ya que cada signo opera independientemente y la suma de todos estos índices es la que determina la base total, que tampoco es impugnabile.

No es una presunción *iuris et de iure*, único tipo de presunción en que podría quedar encuadrada, puesto que la presunción opera siempre en el caso de que se den los requisitos precisados por la Ley, cosa que no ocurre con este instrumento de técnica hacendística. Es claro que, aunque tampoco admita prueba en contrario, ni en parte ni sobre el total, sin embargo, puede ser que, aunque se den los requisitos precisados por la Ley, no tengan virtualidad por resultar mayor la cuantificación hecha por estimación directa. Para AMORÓS estos métodos «se utilizan como forma de comprobar la realidad», como «medios de comprobación de valores declarados o estimados directamente» (160).

Pero, aunque esto sea parcialmente cierto, ya que el espíritu de la Ley es, comprobando, de evitar el fraude, no es del todo exacto, como pone de relieve CORTÉS DOMÍNGUEZ, al decir de la opinión de aquel autor: «Esta opinión, sin embargo, no me parece totalmente válida» (161).

De cualquier modo, este método indiciario, supletorio, condicionado en nuestra legislación a que sea superior al método de estimación directa para que sea de aplicación, podría haber sido configurado legalmente como una norma legal de presunción en sentido técnico.

Es destacable, no obstante, que el Ordenamiento impositivo español prefiera utilizar el sistema de estimación personal y directo, lo cual es aconsejable en un impuesto personal, general y progresivo, aunque no siempre prevalezca éste realmente en la práctica.

(160) N. AMORÓS RICA, *Derecho Tributario* (Explicaciones), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963, págs. 420/21.

(161) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Las estimaciones objetivas*, en RDFHP, núm. 54, junio 1964, págs. 443 y 444, donde justifica su aseveración con las siguientes palabras: «así, ¿cómo afirmar que, en los casos en que la estimación indirecta supere en un quinto a la directa—prevaleciendo aquella sobre ésta a efectos de la cuota—estamos ante una comprobación de valores? Me parece que en estos casos existen dos estimaciones y que la Ley acepta la estimación más favorable al Fisco».

III.—JUICIO CRÍTICO VALORATIVO SOBRE SU ADMISIBILIDAD.

A) *Criterios positivos sobre su admisibilidad.*

1. De *fraude fiscal* —dice Dus— se habla en dos sentidos: En el de ilícito fiscal en general y en un sentido técnico-jurídico. En este último sentido, sin embargo, las opiniones aparecen un tanto en contraste, pues mientras la jurisprudencia (italiana) tiende a ampliar este concepto excesivamente, la doctrina, por el contrario, no está de acuerdo (162).

Abandonando colateralmente otro tipo de fraude, el fraude de Ley, sustancialmente distinto, el fraude puede, en efecto, desdoblarse en dos diversas acepciones: Una muy amplia, como *sinónimo de infracción tributaria* y otra, más concreta, como un tipo cualificado de infracción. *Este segundo es, jurídicamente, un concepto más depurado, más técnico, equivalente del concepto legal de defraudación.*

En este último sentido «la fórmula que adopta la L. G. T. es de aproximación al puro ordenamiento penal» (163). Se adoptan los principios cuantificadores y cualificadores iuspenalistas, ya que se parte de la idea de voluntariedad y, además, se establece ésta en forma de una presunción: la presunción de voluntariedad (art. 77 L. G. T. y concorde artículo 1, 2, del C. Penal) que, en ambos casos, es *relativa o iuris tantum* (164).

El concepto técnico-jurídico de defraudación es definido en la L. G. T. (art. 80) como un término circunstanciado, paralelamente a como acontece en algunas figuras del Derecho Penal. Y así se puede decir, como puntualiza ALBIÑANA, «que en la sistemática tradicional del ordenamiento penal, las infracciones tributarias de defraudación se constituirían en base a las agravantes apreciadas en la calificación de las infracciones de omisión» (165).

En todo caso, el concepto de fraude es un concepto que está impregnado de diversas consideraciones, y entre ellas, de una consideración económica. Es uno de los efectos económicos de la imposición, que se produce cuando al establecerse un determinado impuesto, éste no se

(162) A. DUS, *Teoria Generale dell'illecito fiscale*, Giuffrè, Milano, 1957, pág. 293.

(163) C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Infracciones y sanciones tributarias*, RDHFP, número 54, 1964, pág. 492.

(164) C. ALBIÑANA, op. cit., pág. 492, en donde dice: "Esta presunción invierte la carga de la prueba, ya que ha de ser el sujeto pasivo tributario quien demuestre la inexistencia de voluntad en la comisión de la infracción".

(165) C. ALBIÑANA, op. cit., pág. 501.

paga. Esto no puede ser ajeno al Derecho, y por ello se producen consecuencias jurídicas ante esta forma de evasión, no siendo por ello extraño que en los sistemas fiscales se tipifique como ilegal. La Ley prohíbe determinadas acciones u omisiones por parte del contribuyente y no se le permite sustraerse al pago del impuesto (166).

Los condicionantes sociológicos tienen también importancia considerable en este campo del fraude fiscal, con sus motivaciones, sus diferentes aspectos, elementos subjetivos, etc.

Toda esta amplia problemática, que lleva consigo esta figura, excede, sin embargo, a la finalidad que nos proponemos en este tema sobre presunciones; por ello, al vincularle a la materia objeto de nuestro estudio, nos tenemos que plantear sólo dos cuestiones:

1.ª Cuando decimos que las presunciones son una técnica empleada por el legislador para combatir, cómo arma antifraudulenta, el fraude fiscal, ¿qué entendemos por fraude?

2.ª ¿Cuáles son sus causas genéticas?

Ad. I. Teniendo en cuenta todos los condicionantes que influyen, o pueden influir, en este fenómeno, hay que distinguir —siguiendo a M. FASIANI, dentro del denominado fraude fiscal— dos tipos, el fraude fiscal *general* y el *especial*. «El primero se refiere a la tendencia de evitar todos los impuestos determinados por el Estado; el segundo tiende, por el contrario, a evitar ciertos y determinados impuestos. Las uniformidades que regulan el primer tipo de fraude no son siempre de las mismas características que las que regulan el segundo» (167).

El término fraude debe ser entendido en un sentido amplio, como todo tipo de infracciones de ocultación, utilizado por el contribuyente como reacción negativa al pago de un tributo.

El concepto de fraude, que entendemos, es un concepto muy amplio, abarcando a ambos tipos de defraudación económica que, con posterioridad al Derecho, los tipifica en una Ley como infracciones penales tributarias, sea de la forma que sea la figura penal típica configurada.

(166) Hemos de resaltar que el fraude tiene que ser *real* y no nominal o *aparente*, que es “el que se produce en un país cuando la evasión es tan general e, incluso, admitida por el Fisco por lo que no puede hablarse de evasión en sentido estricto”, según expone F. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública* (Teoría de los ingresos públicos, Apuntes de Cátedra 1968-1969). Véase especialmente, cap. 10, en donde se hace un estudio completo, sintético y fundamentado científicamente de los efectos económicos de la imposición, con base doctrinal en M. FASIANI, U. HICKS... (pág. 120).

(167) M. FASIANI, *Principios de ciencia de la Hacienda*, Ed. Aguilar, Madrid, 1962, páginas 240 y sigs. El concepto de ambos es necesario exponerlo dado que, fundamentalmente, son distintas las causas que influyen en el nacimiento de uno y otro.

Delimitado el concepto de fraude como un hecho económico muy amplio, con repercusiones jurídicas, podemos decir que «es el elemento base sobre el cual opera el sistema represivo financiero» (168).

Ad. 2.—Como ya hemos señalado, al existir fraude fiscal general y fraude fiscal especial a una figura impositiva concreta, las motivaciones de su origen no son iguales. Magistralmente, FASIANI enumeró las causas, reduciendo a cuatro las que generan el fraude general (169).

La primera es una razón de tipo ético, la segunda sociológica, la tercera típicamente financiera o económica y la última de carácter administrativo. Desde el punto de vista que contemplamos, si bien todas ellas tienen relevancia, cuando analizamos el porqué surge el fraude y cuándo se emplea el antídoto de las presunciones, debemos responder que la causa más importante es la deficiente organización técnica de la Administración financiera que, incapaz de determinar los hechos imposables de modo directo y personal, tiene que acudir a métodos indirectos o indiciarios, medidos en forma inductiva.

Diversas causas son las que, en sentir de FASIANI, motivan el fraude relativo o especial a determinados impuestos. Exista fraude general o no, cada figura impositiva no es recibida exactamente de igual manera por el contribuyente (170), sino que éste muestra mayor aversión y reacción frente a algún impuesto concreto por diferentes motivos (171).

(168) L. SECHI, *Diritto penale e processuale finanziario*, Giuffrè, Milano, 1960, pág. 45. Este autor (págs. 42 y sigs.) se refiere a una noción de fraude fiscal como medio ilícito jurídico, ilegal, frente al de evasión.

(169) M. FASIANI (op. cit., págs. 244 y 250). Las causas que influyen para que se produzca el fraude fiscal general pueden ser:

- a) La tradición de honradez, lealtad, sinceridad, que prevalece en un determinado tiempo y en un determinado país.
- b) La tendencia, más o menos acentuada, a sustraerse a vínculos y sentimientos de grupo.
- c) La intensidad de la presión tributaria y la productividad de los servicios públicos.
- d) La perfección de la organización técnica de la Administración financiera.

Enumeración que, además, es recogida en *Hacienda Pública*, de FUENTES QUINTANA, por su manifiesto interés (op. cit., págs. 119/20).

(170) A manera de ejemplo, podemos citar la hipótesis de la implantación en España de un IVA, al modo europeo de la CEE, a costa de su semejante impuesto sobre las ventas. el ICTE no cabe duda de que, el nuevo a pesar de su utilidad y superadas las dificultades de establecimiento por la complejidad económica de su instauración, acarrearía, en un primer impacto, efectos evasivos más fuertes, al tener en principio las alícuotas más elevadas y crear el contribuyente psicológicamente que el impuesto era mayor (aunque, realmente, resultara una cuota igual). A pesar de que lógicamente el nuevo impuesto sea deseable por ser más "eficaz" económicamente y más "racional" hacendísticamente.

(171) M. FASIANI (op. cit., pág. 250), polariza su atención en los siguientes:

- a) El carácter de mayor o menor desaprobación del impuesto (si los sujetos pasivos

Cuando se habla del fraude especial no se quiere decir que sea menos importante que el general. El especial es más frecuente y, por consiguiente —incluso—, puede ser más voluminoso, sobre todo si se da en un impuesto clave dentro del Sistema fiscal, tal como ocurre con los impuestos personales y progresivos, que dan fuerza al sistema en su conjunto. El evadirse especialmente de uno de estos impuestos, rompe la armonía de progresividad de un sistema fiscal. Unos contribuyentes se benefician en perjuicio de otros. Los efectos, en este caso, son notablemente importantes como elemento negativo de distorsión, dentro del sistema económico y financiero de un país y se opone a los fines programados y dogmatizados por la Economía y el Derecho.

2. Criterio también positivo para la aceptabilidad de las presunciones técnico-jurídicas es el que proporcionan éstas al Sistema fiscal medios útiles para el cumplimiento de uno de los principios tributarios: el de seguridad jurídica. En la Ley se contemplan normativizadas estas instituciones y, por tanto, justifican el conocimiento seguro por parte del posible contribuyente, de los condicionantes que hacen generar un determinado impuesto. No sólo, pues, integran el Ordenamiento jurídico tributario, llenando lagunas que condujeran al fraude fiscal, sino que también dan normativa segura, respetando el principio de seguridad jurídica.

Indudablemente, las presunciones legales (que han ocupado casi toda la segunda parte de nuestro trabajo), vienen instauradas por Ley, se sancionan por una Ley formal y se establecen respetando el principio de reserva de Ley, «dentro de la más absoluta legalidad» (172), siendo éste,

consideran un impuesto inícuo. lógicamente, con mayor fuerza, tenderán a sustrarse fraudulentamente a su pago).

- b) El carácter de novedad del tributo (un impuesto con arraigo se paga con más facilidad que un impuesto recién establecido).
- c) La cuantía y la importancia del mismo respecto al sistema fiscal en su conjunto (cuanto más relevante y voluminoso es un impuesto, mayor propensión al fraude existirá; esta causa, como veremos, tiene una gran importancia).
- d) La mayor o menor facilidad en la determinación del rédito imponible (cuanto más difícil sea la liquidación, más fácil será la evasión).
- e) Las características de los demás impuestos existentes (las mutuas interdependencias en la determinación de bases, también es fenómeno influyente).

Las presunciones son concretamente necesarias en los casos de las letras c) y d) de la especificación de FASIANI, si bien su utilidad genérica, como arma protectora antifraude, debe ser reconsiderada en todos los casos, y tienen posible aplicación eminentemente importante desde la esfera jurídica, siempre que se utilicen, como reiteradamente hemos indicado, con racionalidad e indispensabilidad.

(172) Véase I, 7 de este trabajo, especialmente nota 46.

por ende, un buen camino en la tarea de facilitar al contribuyente «el saber a que atenerse», síntesis que recoge toda la entidad del principio general de seguridad jurídica.

Por otro lado, las presunciones legales actúan con generalidad, es decir, que operan frente a todos los contribuyentes por igual y se respeta el principio de igualdad, siempre que los contribuyentes sean iguales y se encuentren subsumidos en estas mismas disposiciones de las normas de presunción (173).

Condición conveniente para que se cumpla este principio es la vitalización efectiva y completa de los recursos que deban existir y puedan emplear los sujetos pasivos afectados por tales normas. En una palabra: Si hay casos en que hubiera posibilidad de actuación arbitraria y se dan al contribuyente medios jurídicos de remediar su situación y oponerse a ella, la posible e hipotética arbitrariedad quedaría destruida y la seguridad jurídica respetada. De aquí la constante apelación, por nuestra parte, a mantener íntegros los recursos jurídicos, sin limitaciones y con plena virtualidad. Esto supone el «no cercenamiento de recursos jurídicos» (174).

Para analizar el respeto al principio de seguridad jurídica debemos hacer una última consideración: El que junto a la seguridad jurídica legal tiene que existir otra de tipo empírico que es la seguridad aplicativa. Con ello eliminar la «inseguridad aplicativa» (175).

B) Criterios negativos sobre su admisibilidad.

Un breve planteamiento sobre este punto (176) puede resumirse así: Frente a la nota de «inconstitucionalidad» por atacar, con primordial

(173) El mantener la igualdad o generalidad cuando son distintos sujetos, con distintas condiciones y capacidades, es lógico pensar que no es correcto, ya que choca con el principio de capacidad contributiva, como más adelante veremos. Aquí, a lo que nos referíamos, es a que las presunciones operan frente a todos los presuntos contribuyentes por igual, sin privilegios y con rectitud.

(174) F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema...*, op. cit., "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 353.

(175) F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema...*, op. cit., "Hacienda y Derecho", tomo III, págs. 356/357.

(176) Evidentemente, si dentro del Derecho Financiero se ha escrito con profusión sobre algunos temas, no cabe duda de que ocupan un lugar preponderante entre los tratados por la doctrina. las reflexiones sobre los principios constitucionales tributarios de legalidad, capacidad contributiva, seguridad jurídica, generalidad, progresividad, reserva de ley, equitativa distribución, etc. Por ello es innecesario tratar aquí de lo que ya es conocido. De las quebras de estos principios, a causa del establecimiento de las

importancia, el principio constitucional tributario de capacidad contributiva, que es, precisamente, lo que posibilita el hablar de quiebra o ruptura de los principios iustributarios. Frente a la nota de «irracionalidad», que puede tener un Sistema fiscal por la inclusión de las presunciones que rompen, por otro lado, la estructura de este sistema. Frente a ambas notas, que son de carácter constitucional y financiero respectivamente, están también otro tipo de razones de índole psicológica que influyen nocivamente sobre los contribuyentes, siendo destacable la «desmoralización» y el «desaliento» producidos por las presunciones, ante la diferencia económica, resultante en algunos casos (177) en el tratamiento impositivo consentido por la Ley.

Analicemos estos tres criterios:

1. Una simple ojeada a las Leyes nos permite ver lo que es sabido, que en nuestras Leyes Fundamentales (178) existen normas programáticas reconociendo los principios constitucionales tributarios de generalidad, capacidad contributiva y equidad, también reflejados en el ordenamiento tributario (L. G. T., arts. 3, 9 y 10). Estos principios *dogmáticos* de la Ley tributaria coinciden, sustancialmente, con los principios constitucionales tributarios (179) y gozan de reconocimiento expreso orientador en nuestro ordenamiento impositivo.

Por lo que se refiere a la conformidad constitucional o su ilegitimidad con relación a estos principios hay que distinguir claramente entre presunciones y mecanismos presuntivos, especialmente en la hipótesis de las estimaciones indiciarias, pues si bien en el primer caso el principio inobservado es el de capacidad contributiva y, en ciertos casos, el de generalidad, en el segundo el que resulta a veces incumplido es el de seguridad jurídica, mientras que el de capacidad contributiva puede ser respetado, aunque sea bastante difícil, en especial en el caso de los «signos externos».

El principio que con mayor frecuencia es inobservado, como hemos

presunciones, es lo que únicamente trataremos. El tratamiento es ocasional y no pretendemos más que aludir, como lo hemos hecho ya en otros puntos, a los problemas que tangencialmente tienen conexión con el tema.

(177) Por ejemplo, el ajuar doméstico se fija presuntivamente en un 3 por 100, sin tener en cuenta las condiciones personales ni circunstancias de ningún tipo, y al igualar a personas desiguales se pueden cometer discriminaciones que desmoralicen.

(178). Artículo 9 y 17 del Fuero de los españoles. Principio IX de la Ley de Principios del Movimiento Nacional.

(179) M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pág. 22. También destaca el autor que, de todos los principios, el de capacidad económica es el más trascendental; es «el principio tributario por antonomasia» (pág. 24).

ido viendo en las distintas figuras impositivas analizadas en nuestro trabajo, es el importante principio de capacidad contributiva (180) o, para utilizar la exacta terminología del Fuero de los Españoles y de la L. G. T., el principio de capacidad económica (181).

Estas diferentes presunciones de carácter legal, en sus diversos tipos (182), no tienen igual fuerza para quebrar el superior principio constitucional-tributario, de que cada uno debe contribuir de acuerdo con sus posibilidades económicas, sino que veíamos cómo las presunciones *iuris et de iure* y algunas «intermedias» (183), tenían mayor eficacia administrativa, pero menor equidad para el contribuyente que veía afectados sus intereses si no podía aportar una prueba en contrario, resultando, por ello, jurídicamente lesionado.

Por el contrario, las *iuris tantum* y otras «intermedias» (184) no eran tan inflexibles, pero podían atacar al principio de capacidad contributiva si el hecho que se presumía no era revelador de una posibilidad económica y la prueba en contrario o la contraprueba fuesen particularmente difíciles de realizar por algún contribuyente (185).

(180) Sobre el principio de capacidad contributiva, véase la conocida obra de E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè. Milano, 1961, que trata el problema desde cuatro perspectivas: Financiera, política, económica y jurídica. Y la menos conocida de I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, que gira básicamente en torno al artículo 53 de la Constitución italiana, que sanciona este principio y el de progresividad.

También V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, op. cit., en su breve comentario sobre la inconstitucionalidad de algunas presunciones.

Por lo que se refiere a España, F. SAINZ DE BUJANDA, en "Hacienda y Derecho", tomo III, *Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español*, op. cit., págs. 181 a 289.

M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, RDFHP núm. 60, diciembre 1965.

J. LASARTE, *La formulazione della legge ed il principio di capacità contributiva*, en "Diritto e Pratica Tributaria", vol. XXXVI, 1965, págs. 473 a 513.

También hay otros tratamientos, suficientemente conocidos, en obras generales y estudios.

(181) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo III, op. cit., donde afirma: "Interesa mucho destacar la terminología empleada. La capacidad contributiva se identifica en nuestro sistema, con la capacidad económica" (pág. 189) y, también, A. BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, 2.^a ed., vol. I, Milano, Giuffrè, 1967, pág. 264.

(182) Analizados en la primera parte de nuestro trabajo, de modo general—en bloque—, y en la segunda parte, en particular, al aplicarlas a los supuestos concretos del Sistema impositivo.

(183) En tanto que no hubiera posibilidad de aportar la prueba o pruebas en contrario que, limitada o taxativamente, admitiera la Ley para algún supuesto concreto.

(184) Que admitían pruebas, legalmente enumeradas, del supuesto contrario al previsto por la Ley en la presunción, por parte del contribuyente.

(185) Cfr. V. CRISAFULLI, *In tema...*, op. cit., pág. 862, en donde insiste que las

Veíamos supuestos en que la presunción operaba *iuris et de iure* y, en este caso, actuaba de igual forma sobre todos los contribuyentes afectados por las presunciones, pero, sin embargo, no recaía de igual manera sobre todos los sujetos pasivos obligados a soportar la carga fiscal, ya que unos podían estar sujetos a normas de presunción y otros no. En estos casos sería posible pensar que el principio de generalidad puede ser inobservado en el marco total del sistema fiscal, no en concreto en relación a una única figura jurídica. Por otro lado, la arbitrariedad aplicativa y el cercenamiento de recursos y remedios (186) son causas que chocan contra el principio de seguridad jurídica y contra el principio de equidad tributaria cuando se emplean irracionalmente ciertas presunciones.

2. Si el reparto de la carga fiscal que pesa sobre los contribuyentes se efectúa sin tener en cuenta los principios fundamentales tributarios, el sistema fiscal se verá afectado en su teoría y aconsejable «racionalidad». Con relación al conjunto de impuestos puede ocurrir, utilizando una frase de SÁINZ DE BUJANDA, que «el resultado global sea el previsto por la Hacienda Pública, pero el resultado para cada sujeto podrá diferir, poniendo de manifiesto graves injusticias (187).

Si por aplicar presunciones para combatir al contribuyente defraudador se producen desigualdades en el reparto de la carga fiscal, es fácil pensar que se producirán quiebras en el sistema fiscal que vulneren la racionalidad del mismo.

3. Los efectos de las presunciones pueden vulnerar la justicia distributiva, pero es normal que esto no produzca indiferencia entre los contribuyentes, sino que un efecto psíquico desalentador haga su aparición con nefastos resultados a largo plazo. Es evidente que las posibles desigualdades producidas por las presunciones, como hemos tratado de analizar en la segunda parte de este trabajo, pueden llevar consigo la des-

presunciones son un verdadero y propio privilegio del Fisco, cuyos intereses reciben de la Ley «una especial tutela» y, que en vía constitucional—insistentemente—por la «Corte» se ha observado la necesidad de controlar.

(186) F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo III, op. cit., califica de puntos claves en la seguridad jurídica, entre otros, estos cuatro: 1.º Certidumbre del Derecho. 2.º Interdicción de la arbitrariedad. 3.º Ausencia de caos normativo. 4.º No cercenamiento de recursos y de otros remedios jurídicos. (Pags. 314 y sigs., 319 y sigs., 335 y sigs. y 353 y sigs. respectivamente.)

(187) F. SAINZ DE BUJANDA, en *Hacienda y Derecho*, tomo V, op. cit., pág. 131, al hablar de la presunción del «contribuyente-defraudador».

moralización del contribuyente, cumplidor de buena fe de sus obligaciones para con el Fisco y que, ante un tratamiento distinto de la Ley en casos iguales, «por muy sensato que sea el contribuyente nada tiene de extraño que se desmoralice» (188). Es claro y así se pone de relieve —por DENI— en la siguiente consecuencia doble, que afecta a las personas:

«La perturbación de la conciencia civil del ciudadano, que ve en la presunción carente de fundamento un sistema de opresión, que actúa negativamente en la formación de las relaciones de confianza entre el Fisco y el contribuyente». No resulta beneficiosa la falta de garantía, la desconfianza entre ambos sujetos, que lleva en breve, o a largo plazo, a la desmoralización de los contribuyentes que son oprimidos.

Este efecto psíquico también influye en otro sujeto no interesado, neutral, que a veces tiene que decidir intersubjetivamente, como es el caso del Juez que debe juzgar la prueba de normas de presunción. La consecuencia que se produce en tal posibilidad es lógica, según el mismo autor: «El desaliento moral del Juez que, frente a la presunción sistemática, permanece indeciso en la elección «pro-fisco» o «pro-contribuyente» (189).

Todo esto no debe hacer pensar que los efectos jurídicos y de otra naturaleza, que traen consigo las presunciones sean siempre nocivos, sino que es el abuso indiscriminado, la incorrecta formulación, la imposibilidad y cercenamiento de recursos, lo que hace que el medio empleado no justifique el fin recto que motiva la instauración de normas de presunción en un sistema fiscal.

C) *Consideración final ponderativa.*

Es claro que de todo lo anteriormente expuesto no puede adoptarse una solución tajante sobre la ofelinidad o perversidad de las presunciones. El juicio valorativo tiene que ser equilibrado y, en este caso, es evidente que las presunciones presentan un doble aspecto, tanto para admitirlas como para repudiarlas dentro de un sistema tributario. Hemos dicho ya con anterioridad que son útiles, que son necesarias, siempre que estén correctamente formuladas desde el prisma jurídico y, en cada caso, hemos visto si acontecía así o no. Por otra parte, hemos practicado una

(188) F. BAS Y RIVAS, *Impuestos de Derechos Reales...*, op. cit., pág. 102, idea en la que abunda en el texto.

(189) A. DENI, *La prova e la presunzione...*, op. cit., pág. 493.

diseción sobre las quiebras constitucionales, las dificultades de «racionalidad» estructural para su admisión y la psíquica nocividad que pueden tener; en determinados supuestos abusivos, no sólo es desaconsejable su uso, sino que, jurídicamente, en justicia, deben dejar de emplearse. La tensión entre los principios fundamentales tributarios a los que sirve y a los que contraría, así lo reclama.



JURISPRUDENCIA

