



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho
Grado en Derecho

**Presunciones y ficciones en el ámbito
tributario**

Presentado por:
SORAYA M^a VALDERREY HUERTOS

Tutelado por:
MARTA VILLARÍN LAGOS
Valladolid, 15 de julio de 2022

Presunciones y ficciones en el ámbito tributario

Presumptions and fictions in the tax field

Resumen

El uso de presunciones y ficciones en el ámbito tributario como medio para facilitar la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria y luchar contra el fraude fiscal, es una tendencia muy utilizada en nuestro ordenamiento jurídico, provocando en muchas ocasiones situaciones donde se vulneran los derechos de los contribuyentes.

El presente trabajo se centra en conocer y analizar el contenido teórico de las presunciones y ficciones en ámbito tributario, para después profundizar en cómo las presunciones y ficciones afectan al Impuesto de la renta sobre las Personas Físicas, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Palabras clave

Presunción, presunción iuris tantum, presunción iuris et de iure, ficción, tributo, Principio de capacidad económica, impuesto sobre la renta de las personas físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto de sucesiones y donaciones, Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Abstract

The use of presumptions and fictions in the tax field as a means to facilitate the inspection activity of the Tax Administration and fight against tax fraud, is a trend widely used in our legal system, often causing situations where the rights of the taxpayers are violated. taxpayers.

The present work focuses on knowing and analyzing the theoretical content of the presumptions and fictions in the tax field, to later delve into how the presumptions and fictions affect the Income Tax on Individuals, the Inheritance and Donations Tax and the Tax. of the Increase in the Value of Land of an Urban Nature.

Key words

Presumption, presumption *iuris tantum*, presumption *iuris et de iure*, fiction, tribute, Principle of economic capacity, income tax of natural persons, Corporation Tax, Inheritance and gift tax, Tax on the increase in the value of land urban nature

INDICE

INTRODUCCIÓN	9
1. ¿QUÉ ES UNA PRESUNCIÓN?	11
1.1 CONCEPTO	11
1.2 ESTRUCTURA	13
1.2.1 <i>Afirmación o hecho base</i>	13
1.2.2 <i>Afirmación presumida o hecho presunto</i>	14
1.2.3 <i>Enlace o nexo lógico entre el hecho base y el hecho presunto</i>	15
1.3 NATURALEZA JURÍDICA	16
1.4 CLASIFICACIÓN	18
1.5 INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LAS PRESUNCIONES.	20
1.5.2 <i>Derecho a la tutela judicial efectiva y principio de capacidad económica versus presunciones legales</i>	21
1.5.3 <i>Incidencia del Derecho comunitario sobre las presunciones tributarias</i>	25
1.6 LAS PRESUNCIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.	26
1.7 LAS PRESUNCIONES LEGALES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR	30
3. ¿QUÉ ES UNA FICCIÓN?	32
3.1. CONCEPTO	32
3.2. NATURALEZA JURÍDICA	33
3.3. DIFERENCIAS ENTRE FICCIÓN Y PRESUNCIÓN	34
3.4. LAS FICCIONES JURÍDICAS Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	36
3.5. EL USO DE LA FICCIÓN PARA PREVENIR EL FRAUDE DE LEY	39
3.5.1. <i>Expedientes de dominio</i>	40
3.5.2. <i>Cesiones de bienes a cambio de pensiones</i>	41
3.5.3. <i>Opciones de compra</i>	43
3.5.4. <i>Alquiler de edificación para uso de vivienda</i>	44
3.5.5. <i>Transmisión de inmueble a través de títulos valores</i>	45
4. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	45
4.1. EL PERIODO IMPOSITIVO COMO FICCIÓN JURÍDICA	46
4.2. FICCIONES EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE	47
4.3. PRESUNCIONES DE ONEROSIDAD EN EL IRPF	48
4.4. PRESUNCIONES EN EL CONCEPTO DE RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	48
4.4.1. <i>Concepto general de residencia de las personas físicas en el IRPF</i>	48

4.4.2.	<i>Residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal</i>	50
4.4.3.	<i>Residencia fiscal en España por determinada condición laboral</i>	50
4.4.4.	<i>Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en los Estados de la Unión Europea</i>	51
4.4.5.	<i>Residencia fiscal en la CCAA</i>	52
4.5.	FICCION TRIBUTARIA EN LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES ENTRE PARIENTES	54
4.6.	PRESUNCIONES Y FICCIONES EN LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	55
4.6.1.	<i>Presunción en el ejercicio de actividad económica</i>	55
4.6.2.	<i>La afectación de bienes al ejercicio de las actividades económicas</i>	56
5.	PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	57
5.1.	EL PERIODO IMPOSITIVO COMO FICCION JURÍDICA	57
5.2.	PRESUNCIONES EN EL CONCEPTO DE RESIDENCIA DE LAS SOCIEDADES A EFECTOS FISCALES	58
5.2.	PRESUNCIONES <i>IURIS ET DE IURE</i> EN LA LOCALIZACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL DEL SUJETO PASIVO NO RESIDENTE	61
5.3.	PRESUNCION CAUTELAR EN LA REPRESENTACION TRIBUTARIA DE LOS NO RESIDENTES	62
5.4.	FICCIONES EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE	63
5.5.	PRESUNCION DE ONEROSIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	65
5.6.	LA FICCION JURÍDICA EN LAS TRANSMISIONES DE BIENES Y DERECHOS AFECTOS	66
5.7.	PRESUNCIONES CONTABLES	67
5.8.	FICCION JURÍDICA EN EL GRAVAMEN COMPLEMENTARIO DE LAS REMESAS TRANSFERIDAS AL EXTRANJERO	68
6.	PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES	70
6.1.	LAS PRESUNCIONES DE TITULARIDAD DE BIENES Y LA FICCION DE IGUALDAD EN LA COTITULARIDAD	70
6.2.	LAS PRESUNCIONES DEL HECHO IMPONIBLE	72
6.2.1.	<i>Disminuciones e incrementos correlativos de patrimonio</i>	72
6.2.2.	<i>Adquisiciones onerosas realizadas en representación de un menor</i>	73
6.3.	LAS PARTICIONES O ADJUDICACIONES	73
6.4.	LA ADICION DE BIENES A LA MASA HEREDITARIA	74
6.4.1.	<i>Los que hubiesen pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento</i>	75
6.4.2.	<i>Los adquiridos en nuda propiedad por el causante y en usufructo por alguna de las personas mencionadas en la ley</i>	76
6.4.3.	<i>Los transmitidos por el causante con reserva de usufructo o de otro derecho vitalicio</i>	78
6.5.	EL AJUAR DOMÉSTICO	78
6.6.	LA ACUMULACION DE DONACIONES	80

7. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	82
7.1. EL IIVTNU ¿PRESUNCIÓN ABSOLUTA O FICCIÓN JURÍDICA?	82
CONCLUSIONES	86
BIBLIOGRAFÍA	93

Índice de abreviaturas

AJD: Actos Jurídicos Documentados

CC: Código Civil

CE: Constitución Española

DGT: Dirección General de Tributos

EEMM: Estados Miembros de la Unión Europea

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

ITPAJD: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IIVTNU: Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LH: Ley Hipotecaria

LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil

LGT: Ley General Tributaria

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

LIRPF: Impuesto sobre la renta de las personas físicas

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LMV: Ley del mercado de valores

RD: Real Decreto

RD Ley: Real Decreto-Ley.

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

ss. siguientes

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TC: Tribunal Constitucional

TRIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

TRIRPF: Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

TRITPyAJD: Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

TRIS: Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

Las presunciones y ficciones han sido figuras jurídicas de gran importancia en nuestra legislación, ya que se han convertido en mecanismos necesarios para confeccionar y aplicar la normativa tributaria. Pese al gran uso que el legislador hace de ellas, nos deberíamos cuestionar si estos mecanismos son compatibles con nuestros principios constitucionales o por el contrario, los vulneran. Esta es una de las razones que ha motivado la realización del presente trabajo.

El problema surge cuando en nuestro ordenamiento jurídico, el legislador usa términos como “se presumirá” o “se presume”, aunque en numerosas ocasiones se cumple que el uso de este término sirve para las presunciones, no siempre es así y puede inducir a error de creer que es una presunción cuando estamos ante una ficción como es el caso del artículo 393 del CC. Más problemático resulta detectar y conceptuar a las ficciones, las cuales, a diferencia de las presunciones, no vienen acompañadas de ningún término que nos permita saber que nos encontramos ante una ficción.

Por esta razón, la distinción entre presunciones y ficciones es una tarea sumamente complicada, aunque de gran importancia, ya que los medios con los que cuentan para defenderse los contribuyentes no son los mismos según se trate de una presunción o de una ficción, y en el caso de las presunciones, también se deberá atender al tipo de presunción de que se trate para saber con qué medios se puede atacar su aplicación.

Las presunciones y ficciones aparecen como unos mecanismos que proporcionan seguridad jurídica a los Estados y demás entes públicos, ya que el legislador los usa como un medio para facilitar la actividad fiscalizadora y recaudadora de la autoridad administrativa, y como un instrumento para luchar

contra la elusión fiscal. Sin embargo, también existen límites a la hora de aplicar estas presunciones y ficciones, siendo los más importantes los principios constitucionales que protegen al contribuyente, los cuales no pueden ser vulnerados como consecuencia de la aplicación de una presunción o de una ficción.

El objetivo del presente trabajo, es mostrar los mecanismos jurídicos que utiliza el legislador para prevenir el fraude de ley en el derecho tributario. Actualmente estamos presenciado cómo la ciudadanía puede verse afectada cada vez más por las presunciones y ficciones y existe escaso conocimiento al respecto.

Para este propósito, dedicaremos la primera parte del trabajo, a conceptualizar e identificar las distintas clases de presunciones que se dan en la actualidad, para posteriormente pasar a analizar su estructura y su naturaleza jurídica. A continuación, estudiaremos las limitaciones a las que están sometidas las presunciones, y pasaremos a explicar la carga de la prueba en las presunciones, para acabar esta parte del trabajo explicando cómo son sancionadas las presunciones legales.

En la segunda parte del trabajo nos dedicaremos a analizar las ficciones de igual modo que hicimos en la primera parte del trabajo respecto a las presunciones, para proceder a delinear los criterios que nos permitan distinguir entre presunción y ficción. Por último, explicaremos el uso que se le da a las ficciones para evitar así el fraude fiscal.

Para realizar estas dos primeras partes del trabajo hemos procedido a la recopilación de fuentes a través de manuales teóricos, comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC), artículos de revistas y publicaciones de estudiosos del Derecho Tributario y del Derecho Procesal. Gracias a esto, hemos podido analizar en profundidad la normativa vigente en materia de

presunciones y ficciones en el ámbito tributario. Y, a modo de complemento, hemos acudido a la jurisprudencia de nuestros juzgados y Tribunales.

Una vez realizado todo lo descrito anteriormente, hemos pasado al estudio pormenorizado de las presunciones y ficciones existentes en el ámbito tributario, examinando las cuestiones principales planteadas sobre esta materia, también mediante el estudio y análisis de las fuentes de información citadas anteriormente y dando nuestra opinión personal al respecto.

1. ¿QUÉ ES UNA PRESUNCIÓN?

1.1 CONCEPTO

La presunción se encuentra regulada en los artículos 1215 y 1249 al 1253 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (en adelante CC), estos artículos fueron anulados por la Disposición Derogatoria única de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC).

En la LEC, las presunciones aparecen reguladas en el Capítulo VI, el cual tiene el título de “*De los medios de prueba y las presunciones*”. Con esta ubicación lo que se pone de manifiesto es la intención de hacer una distinción de la que trataremos más adelante.

Por último, en el ámbito tributario, también se recoge una regulación de la presunción, en el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Como podemos observar, aunque la LEC regula las presunciones legales, no se da una definición expresa de presunción. Esto no quiere decir que no haya una definición del concepto de presunción. En realidad, existen numerosos autores que la definen, como Andrés DE LA OLIVA y Miguel ÁNGEL FERNÁNDEZ, quienes dicen que las presunciones son “*operaciones intelectuales y volitivas, autorizadas por el derecho positivo o consentidas por el buen sentido*”

de un hombre experimentado que consisten en tener como cierto un hecho (hecho presunto) a partir de la fijación formal como cierto de otro hecho (el indicio o base)”¹.

Si acudimos al ámbito tributario, Antonio SÁNCHEZ PINO dice que la presunción es *“una actividad intelectual u operación mental realizada, bien por el legislador en las presunciones legales o bien por el juez en las presunciones judiciales, por cuya virtud se considera probable un hecho ignorado, debido al nexo causal o lógico existente entre este y otro conocido y que va a permitir la convicción al juez sobre el hecho desconocido”².*

Dicho de otro modo, las presunciones son instrumentos que, usando la lógica y la experiencia, dan por acreditado un hecho que en principio es desconocido o incierto. Podemos decir, que una presunción es un juicio que se desarrolla en el ámbito de los hechos.

Sin embargo, como dice Julián BENAVENTE, el juicio y su conclusión, que dan por probada la existencia del hecho, cuenta con una peculiaridad, ya que el resultado que se alcance es sólo probable. Aunque, tenemos que tener en cuenta que *“las decisiones adoptadas de esta forma, cuentan con la ventaja de que resultan con una probabilidad muy alta de ser correctas”³.*

Las presunciones, casi siempre han sido vinculadas con el proceso, y más concretamente en el ámbito de la prueba, donde destaca su conexión con la carga de la prueba debido a los efectos procesales de la presunción al ser corroborada.

Además, debemos tener en cuenta que en las presunciones tributarias se da un elemento que es la consecuencia jurídico-material que se deriva del cumplimiento de la presunción. Esto es de gran importancia, ya que las presunciones pertenecen a una rama del Derecho, que se encuentra entre el Derecho material y el Derecho formal. Sin perjuicio de que volvamos sobre este

¹ DE LA OLIVA. A. y FERNANDEZ, M.A: *“Derecho procesal Civil III”*, Editorial C.E Ramon Aceres, 1997, Barcelona, pág. 395.

²SANCHEZ PINO; ANTONIO J. *“Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”*, Editorial Universidad de Huelva, Huelva, 1995, pág. 23.

³ BENAVENTE CUESTA, JULIAN, *“Presunciones tributarias. Claves para su Correcta Aplicación”*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2013. pág. 34.

punto más adelante, pasamos a analizar los elementos básicos que debe tener toda presunción, su naturaleza jurídica y la clasificación que se puede hacer de las mismas.

1.2 ESTRUCTURA

Una vez explicado el concepto de la presunción, vamos a pasar a analizar su estructura. Según establece el Tribunal Supremo, en la STS de 4 de mayo de 1998.Fº.Jº. 1º (RJ 2804/1998): “*la presunción se conforma en torno a tres datos o parámetros: la afirmación base (hecho demostrado); la afirmación presumida (hecho que se trata de deducir) y el nexo de ambas afirmaciones con arreglo a un lógico criterio humano, estando constituido este criterio por las reglas de la sana crítica, de las usadas para la valoración de otros medios de prueba*”.

Para Álvarez SÁNCHEZ DE MOVELLÁN⁴, la estructura de la presunción debe contener los siguientes elementos: un “*hecho indicio*”, más un “*nexo lógico*”, lo que da como resultado el “*hecho presunto*”.

Hay que destacar que la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil recoge un concepto técnico jurídico de presunción, lo que será de ayuda para poder distinguir entre las verdaderas presunciones de las figuras afines a la presunción.

La estructura de la presunción, que vamos a analizar a continuación, es básica para poder saber cuándo nos encontramos ante auténticas presunciones.

1.2.1 *Afirmación o hecho base*

Se puede definir como el “hecho demostrado” en el juicio, mediante el uso de mecanismos procesales que tienen como fin demostrar este hecho o circunstancia, como son la admisión (artículo 281.3 de la LEC) o la prueba (artículo 299 LEC). Es el elemento que sirve de soporte a la presunción; sin su presencia, la presunción no tiene funcionalidad.

Regulado en el derogado artículo 1249 del CC, como “hecho demostrado”, y actualmente regulado como “hecho admitido o probado” en el

⁴ SANCHEZ DE MOVELLAN, PEDRO “*La prueba por presunciones: particular referencia a su aplicación judicial en supuestos de responsabilidad extracontractual*” Editorial Comares, Granada, 2007, pág. 11.

vigente artículo 386.1 LEC, este hecho base se caracteriza en que debe quedar demostrado, ya sea usando un medio de prueba o bien mediante su admisión.

Además, debemos tener en cuenta que, a diferencia del artículo 1249 del CC, que exigía que este hecho-base estuviera “*completamente acreditado*”, el vigente artículo 386.1 de la LEC exige que “*haya quedado establecido mediante admisión o prueba*”⁵. Esta necesidad de acreditar el hecho-base también es obligatoria en el caso de las presunciones judiciales, donde se dice que el juez podrá deducir el hecho presumido “*a partir de un hecho admitido o probado*” (artículo 386.1 LEC).

Como se puede deducir de lo anterior, para fijar el hecho-base debemos acudir a los mecanismos de admisión y prueba. No obstante, aunque en ambos casos se va a dar el mismo resultado, que es el fijar el hecho-base, el camino para llegar a ello se realiza de distinta manera. En el caso de la admisión, el resultado final se establece mediante el raciocinio de las partes en la fase de alegaciones. Basta con que un hecho sea fijado por una parte y aceptado, de manera tácita o expresa, por la otra parte. Sin embargo, en el caso de la prueba, para que el hecho sea admitido se necesita que el juez inicie un procedimiento de revisión y que, al mismo tiempo, las partes lleven a cabo una serie de actividades que tienen como fin convencer al juez de la veracidad del hecho.

1.2.2 *Afirmación presumida o hecho presunto*

Nos encontramos ante un elemento nuevo, que no se encuentra englobado en el presupuesto de la presunción. Este hecho será demostrado con la presunción.

En este caso, en el razonamiento presuntivo, se deben dar dos hechos: el hecho-base y el hecho-consecuencia, siendo este último el más importante para el proceso. La presunción nos proporciona una afirmación presumida o consecuencia, esta afirmación tiene que tener dos elementos: en primer lugar,

⁵ ABEL LLUCH, XAVIER, “Derecho *probatorio*” Editorial J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, pág. 431.

el hecho debe ser desconocido para acudir a la presunción y, en segundo lugar, tiene que ser un hecho diferente del hecho de la afirmación base.

La presunción, no crea una relación inquebrantable entre el hecho base y el hecho presunto, de tal forma que se puede dar el caso de que, aun existiendo una conexión entre ellos, producido el primer hecho, no conlleve que se produzca el segundo. Si se da este caso, se admitirá la posibilidad de desvirtuar el resultado, con la prueba en contrario.

Lo recogido en el anterior párrafo encuentra su base legal en el artículo 385.3 LEC el cual dice “*las presunciones establecidas por la ley admitirán la prueba en contrario...*”. Esta afirmación también es recogida en el ámbito tributario, en relación a las presunciones, en el artículo 108.1 LGT⁶.

Como establece el artículo 385.1 de la LEC, la presunción exime de probar el hecho presunto a la parte que se vea favorecida por él. Sin embargo, esto no quiere decir que no puedan ser impugnados o que no pueda darse una actividad probatoria, sino que la parte beneficiada por el hecho presunto deberá de probar el hecho base de la presunción. De modo que, los perjudicados podrán probar la inexistencia del hecho base y del hecho presunto, lo que provocará que la fuerza probatoria de la presunción disminuya.

1.2.3 *Enlace o nexo lógico entre el hecho base y el hecho presunto*

Se podría decir que estamos ante un elemento fundamental y específico de la presunción, ya que con él podremos distinguir las presunciones legales, en caso de que el nexo sea establecido por el propio legislador, o bien presunciones judiciales, cuando sea establecido por el juez.

Por consiguiente, podemos afirmar que el nexo lógico “*es consecuencia del reconocimiento de una máxima de experiencia*”⁷ y, cuando estemos ante presunciones

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 108.1 “*Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba*”.

⁷ ABEL LLUCH, XAVIER, ob. cit. “*Derecho probatorio*”, pág. 435.

judiciales, la máxima de experiencia se corresponderá con las reglas de la sana crítica, que no se encuentran recogidas en ningún precepto legal.

Para que nos encontremos ante una auténtica presunción, debe existir un nexo preciso y directo entre el hecho base y el hecho presunto, tal y como se puede deducir del artículo 386.1 LEC⁸. Pero este nexo, no puede ser una vaga referencia de un hecho a otro⁹, sino que debe existir entre ambos una cierta lógica, de forma que, del razonamiento lógico deductivo, podamos llegar a conocer un hecho gracias a la existencia de otro hecho.

1.3 NATURALEZA JURÍDICA

Determinar la naturaleza jurídica de las presunciones es un tema que siempre ha generado debate entre aquellos que defienden que estamos ante un medio de prueba y aquellos que dicen que la presunción tiene sustantividad propia.

Por un lado, tenemos la posición que sostiene José CHIOVENDA, quien defiende la naturaleza sustantiva de las presunciones, debido a que el fin de las presunciones no es mantener la igualdad de las partes dentro del proceso, sino fijar los hechos a los que deben someterse los sujetos. Esta misma postura es compartida por autores como Gian ANTONIO MICHELI, quien señala que el fenómeno *“debe circunscribirse al ámbito del derecho sustancial y sólo indirectamente despliega sus efectos en lo específico del proceso”*¹⁰.

Del otro lado, tenemos autores que rechazan las presunciones como medios de prueba en sentido técnico, lo cual, a su juicio, no imposibilita que las presunciones desenvuelven su eficacia en el ámbito de la prueba, en el ámbito de la fijación de los hechos y, en este sentido, sean considerados medios de prueba en sentido convencional. Uno de los autores valedores de esta postura

⁸Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, art. 386.1. *“A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*.

⁹ ABEL LLUCH, XAVIER. Ob. cit. *“Derecho probatorio”*, pág. 435.

¹⁰ MICHELI, GIAN ANTONIO *“Curso de Derecho Procesal Civil”*, volumen II. Editorial: Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1970, p. 185.

es José Andrés ROZAS VALDÉS, quien defiende la naturaleza procesal de las presunciones, pues no las califica como un medio de prueba en sentido técnico, sí que las considera como un instrumento formal que facilita la labor del órgano decisor en la fijación de los hechos controvertidos y obtiene cierto grado de certeza en el proceso. Tal y como afirma Xavier ABEL LLUNCH¹¹, la diferencia entre los medios de prueba y las presunciones lo encontramos, en primer lugar, en que, mientras los medios de prueba trasladan una realidad a la convicción del juzgador, en las presunciones es el juzgador el que, partiendo de un raciocinio lógico, extrae unas afirmaciones probadas. En este sentido, también se puede afirmar que, aunque tanto en los medios de prueba como en las presunciones partimos de un hecho conocido a otro desconocido, la diferencia está en que los medios de prueba ese hecho conocido ha sido probado en el proceso y, sin embargo, en las presunciones, ese hecho conocido ha sido establecido anteriormente por el juez y es ajeno al proceso.

La jurisprudencia se ha manifestado al respecto en numerosas ocasiones, asegurando que las presunciones son medios de prueba supletorios. A modo de ejemplo podemos citar la STS de 8 de mayo de 1987 (RJ 1987/3388), donde se dice: *“Nuestro ordenamiento jurídico admite medios de prueba indirectos o subsidiarios, como son las presunciones, en tanto en cuanto aquellas tienen operatividad cuando falten pruebas directas u objetivas”*, o la STS de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012/5725), en la que se afirma: *“La prueba de presunciones tiene un carácter supletorio de los demás medios de prueba y no se puede acudir a ella cuando los hechos han quedado probados por otros medios de prueba”*.

Finalmente, podemos afirmar que la presunción es una institución probatoria, cuyo fin es ayudar a una de las partes a demostrar un hecho cuyo desenvolvimiento práctico puede llegar a afectar a la carga y objeto de la prueba.

¹¹ ABEL LLUCH, XAVIER ob. cit. *“Derecho probatorio”* pág. 427- 428.

1.4 CLASIFICACIÓN

Desde la época postclásica y hasta nuestros días, se ha mantenido la clasificación de las presunciones en legales y judiciales, dependiendo de si la presunción venía establecida en la ley o bien se dejaba libertad al juzgador.

Esta distinción es recogida en nuestro ordenamiento jurídico. La LEC hace mención expresa de esta distinción al mencionar, por una parte, a “*Las presunciones establecidas por la ley dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca*” (artículo 385) y, por otro lado, al señalar que “*A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano*” (artículo 386).

Esta distinción, también aparece recogida en la LGT, pues en su artículo 108 se traspone lo dicho en la LEC a las leyes tributarias, distinguiendo entre “*presunciones establecidas por las normas tributarias...*” (art 108.1) y “*presunciones no establecidas por las normas...*” (artículo 108.2).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, para saber si nos encontramos ante una presunción legal o una judicial, nos debemos fijar en el sujeto que realiza la operación lógica. En el caso de las presunciones legales, quien realiza la operación lógica es el legislador, quien, partiendo de un hecho conocido, demuestra un hecho desconocido, debido al nexo causal que existe entre ambos hechos. Por el contrario, en las presunciones judiciales, será el juez quien realice la operación lógica mencionada.

Dentro de las presunciones legales, encontramos otro criterio de clasificación, en función de si se permite o no la prueba en contrario. Por un lado, tenemos las presunciones *iuris tantum*, que son las más practicadas en nuestro ordenamiento jurídico, y que se caracterizan en que la presunción admite prueba en contra. En estos casos el individuo que no se vea favorecido por los efectos de esta la presunción, buscará agotar las consecuencias jurídicas que provoca, a través de la prueba en contra, si lo que buscamos es alterar el

hecho presunto, o mediante contraprueba, si lo que se pretende es invalidar el hecho base.

Sin embargo, debemos señalar que no todas las presunciones *iuris tantum* son iguales. Sí es cierto que todas ellas admiten prueba en contra, sin embargo, esta posibilidad de probar puede verse entorpecida por el juicio de probabilidad, el sujeto no deberá probar el hecho alegado, pero si debe probar los hechos que constituyen las premisas de la presunción.

En cuanto a su aspecto formal, podemos decir que este tipo de presunciones son fácilmente identificadas en todas las ramas del Derecho, ya que, a la hora de ser redactadas, se usa el verbo “presumir” y finalizan con la expresión “*salvo prueba en contra*”¹².

Las presunciones *iure et de iure*, su principal diferencia en relación a las presunciones *iuris tantum* es que éstas no admiten prueba en contra y son más difíciles de distinguir, al ocultarse dentro de la norma donde se hallan.

En el pasado se dudaba de la posible incompatibilidad de las presunciones *iuris et de iure* con lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Constitución española (en adelante, CE), según el cual “*todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa*”. En definitiva, las presunciones *iuris et de iure* afectan a la prueba, ya que se anula la posibilidad de probar, dejando al contribuyente en una clara situación de indefensión. De esta manera el principio de contradicción queda viciado al no ser posible la actividad probatoria, ya que es imposible la prueba en relación con el hecho, pero sí es necesario probar el hecho del que deriva la presunción.

En la actualidad, en la reformada LGT, el legislador supedita las presunciones *iuris et de iure* al principio de reserva de ley como garantía formal. Esto no sucede con las presunciones *iuris tantum*, lo que permite que puedan ser deslegalizada su regularización.

¹² CUBERO TRUYO, A.M.: “*Las presunciones. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*”, Editorial Ed Tecnos, Madrid, 1995, pág. 1485.

Sin embargo, la utilidad de las presunciones *iuris et de iure* es un tema que se sigue debatiendo en la actualidad, hasta el punto de que, para autores, como Leonardo PIETRO CASTRO, “*solo existen presunciones iuris tantum, refiriéndose a las presunciones iuris et de iure, como una herencia del pasado...*”¹³.

En nuestra opinión, las presunciones *iuris et de iure*, siempre que contengan un juicio de probabilidad son verdaderas presunciones, en las cuales, se descubre un hecho fáctico, partiendo de otro inicial, con el cual está vinculado. Debido a lo anterior, estamos ante normas procesales, que en la práctica actúan como normas sustantivas, al no permitir la prueba en contra.

1.5 INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LAS PRESUNCIONES.

Los principios constitucionales del Derecho Financiero son descritos, según Alejandro MENÉNDEZ MORENO, como “*los criterios generales plasmados en la CE, que deben informar la actuación de los poderes públicos en el ámbito jurídico financiero*”¹⁴. Como se desprende del artículo 9.1 de la CE, se puede decir que estos principios constitucionales actúan como límites al ejercicio del poder financiero.

En la aplicación de las presunciones, pueden surgir conflictos constitucionales, debido a que estas presunciones otorgan a la Administración una posición de *potentior persona* en la relación jurídica tributaria. En los siguientes apartados abordaremos esta cuestión.

1.5.1 Limitaciones que la Constitución impone a las presunciones

Como ya sabemos, el fin de las normas tributarias es mejorar la gestión de los recursos económicos, pero siempre teniendo presente que los tributos deben ser justos y legales, y esto significa que debemos armonizar y equilibrar

¹³ PIETRO CASTRO, L. “*Tratado de derecho procesal*”, vol I Editorial Aranzadi, Madrid, 1985, pág. 141.

¹⁴ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO “*Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*” 22a ed. Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra): 2021. Pág.61.

los intereses perseguidos por la Administración con los intereses particulares de los contribuyentes amparados por la justicia tributaria.

En este sentido el Tribunal Constitucional, en la STC 76/90, de 26 de abril, estableció en referencia al artículo 31.1 de la CE que “*configura el deber tributario como deber constitucional, atribuyendo a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, situando a la Administración como potentior persona, en una situación de superioridad sobre los contribuyentes*”. Esta posición de superioridad, puede desvirtuar el fin de las presunciones de evitar circunstancias que pueden desembocar en fraude fiscal, creando situaciones jurídicas irreales, que ponen al ciudadano en situación de indefensión.

Finalmente, si el Derecho Tributario busca un reparto justo de la carga tributaria entre los ciudadanos teniendo en cuenta su capacidad económica, esto no solo se consigue facilitando la labor de la Administración cuando aplica el tributo, sino que es necesario que la ley que regula las potestades de la Administración también recoja la delimitación de las conductas de los órganos de la Administración, para evitar una excesiva discrecionalidad.

1.5.2 *Derecho a la tutela judicial efectiva y principio de capacidad económica versus presunciones legales*

Como hemos avanzado en el apartado anterior, las presunciones pueden crear situaciones de indefensión, con respecto al principio de capacidad económica. Sin embargo, dentro de las presunciones, primero debemos distinguir aquellas que admiten prueba en contra, también denominadas presunciones relativas o *iuris tantum*, de las que no admiten prueba en contra, también denominadas presunciones absolutas o *iuris et de iure*.

En el caso de las presunciones *iuris tantum*, estas no ocasionan ningún problema, ya que permiten probar que los hechos atribuidos por la Administración, partiendo de un hecho–base, son ficticios.

Caso distinto lo encontramos al analizar las presunciones *iuris et de iure*, las cuales niegan al ciudadano toda actividad probatoria ya que, como dice Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ, “*admiten como verdadero el efecto de un proceso especulativo, impuesto por la norma que lo regula*”¹⁵. Esta violación al principio de seguridad jurídica debe ser permitida siempre que busque garantizar la defensa del interés general.

Si acudimos al Derecho comparado, cuestión que desarrollaremos con más amplitud en el siguiente apartado, las presunciones *iuris et de iure* no son admitidas, ya que pueden someter a gravamen una capacidad económica irreal. El Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea desestima las presunciones *iuris et de iure*, por vulnerar el principio de necesidad. Este tipo de presunciones superan el límite establecido para garantizar una recaudación eficaz, e impiden un control jurisdiccional efectivo, ya que no permite al sujeto pasivo presentar prueba en contra. Sobre este punto podemos citar el caso de la STJUE, de 18 de diciembre de 1997, apartados 51 y 52 (asunto Molenheide), donde se dice “*Es preciso reconocer que, cuando un procedimiento de embargo preventivo se presenta como un procedimiento excepcional al régimen común de embargos cautelares, en el sentido de que existe una presunción iuris et de iure de necesidad y de urgencia, se puede poner en duda legítimamente su carácter necesario para garantizar la recaudación de las cantidades adeudadas.*

Procede, pues, declarar que, a diferencia de una presunción iuris tantum, una presunción iuris et de iure iría más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional del Juez de embargos.”

En nuestro Derecho interno, la Administración tributaria debe proteger el interés fiscal respetando los principios constitucionales recogido en el artículo 31.1 CE, de tal forma que tanto los medios como los fines perseguidos sean

¹⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO “*Presunciones legales y derecho tributario*” Marcial Pons, Madrid, 1995. Págs. 25-26

proporcionados y eviten que las presunciones *iuris et de iure* sean declaradas inconstitucionales.

En conclusión, las presunciones *iuris et de iure* son admitidas siempre que los medios sean proporcionales y se garantice el respeto de los principios constitucionales, para evitar que las presunciones *iuris et de iure* sean declaradas inconstitucionales.

Una vez aclarado el asunto de si las presunciones *iuris et de iure* son inconstitucionales al no admitir prueba en contra, debemos pasar a analizar, si las presunciones *iuris et de iure* vulneran el principio de capacidad económica, al gravar una capacidad económica inexistente, basándose en una presunción o estimación que recoge la norma.

Si acudimos al artículo 31.1 de la CE, el cual dice *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Como podemos observar, de este precepto constitucional no se deduce ningún instrumento o método que sirva para probar la capacidad económica del ciudadano. En este sentido se ha pronunciado José Andrés ROZAS VALDÉS, al aclarar que *“La contribución al sostenimiento de los gastos públicos no tiene por qué ser a través de una capacidad económica efectivamente probada y acreditada; es decir, no se establece el método a seguir por la administración tributaria para estimar la capacidad económica del ciudadano”*¹⁶.

Según lo anterior, las presunciones *iuris et de iure* no incurren en una vulneración del principio de capacidad económica de manera directa, por lo que se deberá valorar si el vicio de constitucionalidad sería por vulnerar el derecho fundamental recogido en el artículo 24.1 y en el artículo 24.2 de la CE, los cuales recogen el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a probar, respectivamente.

¹⁶ ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS *“Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones”*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 47.

La propia doctrina no se pone de acuerdo sobre este tema. Existe una parte de la doctrina que defiende, como hemos visto, que las presunciones son normas del derecho sustantivo, donde negar la prueba está permitido, y no se provocaría una indefensión material. Otros autores, sin embargo, defienden que las presunciones *iuris et de iure* van en contra del derecho a la prueba, ya que impiden ejercitar el derecho a probar, ocasionando al contribuyente una clara indefensión.

No obstante, para entender el concepto de indefensión en el ámbito del Derecho Tributario, debemos acudir a la STC 48/1984, del 25 de abril, (recurso de amparo nº 182/1983), en donde se establece “ *se incurre en indefensión si a quien interviene en un proceso se le limita, de forma sustancial, los medios de alegación y prueba para alcanzar el éxito de las pretensiones que mantiene, o bien, se le limita la defensa a sus propios intereses sin permitirle que utilice en su descargo otros que, con los suyos, estén en una conexión directa*”.

Las presunciones absolutas sólo provocarían indefensión si el razonamiento lógico que se da entre el hecho-base y el hecho-presunto no se da una cierta conexión, lo que provocaría conclusiones erróneas e imposibles de probar. Igualmente, nunca sería inconstitucional negar la prueba, ya que los contribuyentes pueden alegar lo que estimen oportuno en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria ante el órgano que instruya el procedimiento tributario o bien aportar los documentos u otros elementos, que serán tenidos en cuenta por los órganos al dictar la propuesta de resolución.

En conclusión, de todo lo expuesto anteriormente, podemos afirmar que las presunciones legales no ocasionan una indefensión material al contribuyente, ya que la Administración cuenta con la potestad para inaplicar una presunción cuando el hecho-base no se encuentre fundamentado jurídicamente, e incurriría en indefensión cuando no se tengan en cuenta las alegaciones hechas por los contribuyentes.

1.5.3 *Incidencia del Derecho comunitario sobre las presunciones tributarias*

El principio básico del Derecho Comunitario es garantizar que éste sea interpretado y aplicado de manera uniforme en toda la Unión Europea y que ningún ordenamiento nacional se imponga sobre el mismo de manera que rompa la unidad en Europa.

En materia tributaria, la soberanía sigue residiendo en cada uno de los Estados Miembros (en adelante EEMM), sin perjuicio de cesiones parciales en cuestiones tributarias, como consecuencia de las Directivas europeas, por lo que no podemos hablar de que la Unión Europea disponga de un sistema tributario propio.

La técnica empleada para lograr que las Directivas no sean usadas de manera indiscriminada, es establecer “cláusulas antiabuso”: unas donde los EEMM establecen medidas para el correcto uso de las normas y evitar así el fraude fiscal, y las otras que actúan en preceptos concretos. En ambos casos, las presunciones son usadas como un mecanismo jurídico para evitar el fraude fiscal, pero para que los EEMM puedan incorporar las presunciones en sus normas internas deben respetar dos límites: primero, las presunciones deben ser efectivas para que se logre el fin buscado y, en segundo lugar, deben ser conformes al principio de proporcionalidad.

La situación anterior, origina que el Estado Miembro se fortalezca jurídicamente frente a la norma comunitaria, ya que está haciendo uso de sus facultades en detrimento de lo establecido por la norma comunitaria. En este contexto, la presunción puede ser considerada legal o contraria al ordenamiento comunitario.

En la STJUE del 9 de diciembre de 2003, se reflejaron los motivos por lo que una presunción sería contraria al ordenamiento comunitario, estableciendo que no es ilegal que los EEMM establezcan normas internas que impidan el fraude fiscal, pero que no se pueden imponer presunciones legales que imponen al contribuyente el deber de probar que los tributos

indebidamente pagados no se han repercutido en otros sujetos, y tampoco se pueden imponer límites a los medios de prueba cuyo fin sea desvirtuar la presunción. El problema que existe en esta materia, es que no se encuentra armonizada, y cada Estado puede aplicar sus propias normas.

El Derecho Comunitario se comporta de forma permisiva en la integración de normas presuntivas, siempre que cumplan con los dos requisitos antes señalados: admitir prueba en contra, y que la finalidad de la presunción sea evitar el fraude fiscal. Así, el TJCE inicia una línea jurisprudencial permitiendo a los EEMM establecer medidas restrictivas a determinados principios comunitarios, aplicando el “*Rule of Reason*”, con el fin único de respetar la soberanía de los EEMM en materia tributaria, ya que, en caso contrario, presenciaremos lo que, en palabras de Luis Manuel PORTERO SÁNCHEZ, sería la desintegración de los sistemas fiscales nacionales¹⁷.

1.6 LAS PRESUNCIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Como ya hemos mencionado anteriormente, la prueba es una parte importante de la presunción. Las normas que recogen la prueba, como las que implantan presunciones, son normas de carácter procesal. Debido a ello, si queremos hablar de las presunciones en el Derecho Tributario, primero deberemos analizar el concepto de prueba. Una vez delimitado lo anterior, esclarecemos sobre quién recae la carga de la prueba en los procedimientos tributarios.

Para poder hablar de la prueba primero debemos fijarnos en su ubicación en la LGT, en la Sección 2ª, del Capítulo II y del Título III que, además de versar sobre la prueba, también trata sobre los medios y valoraciones de la prueba. En un principio, podríamos pensar que con esta ubicación lo que se quiere dar a entender es que las presunciones son medios de prueba, ya que lo

¹⁷ PORTERO SÁNCHEZ, LUIS MANUEL “*Las presunciones legales en Derecho tributario y la influencia del Derecho comunitario*”. Editor: Universidad de Córdoba, 1996, pág. 100.

que se busca es dar autenticidad a un hecho del que depende la existencia de un derecho. Sin embargo, gran parte de la doctrina no comparte esta idea y se desliga de lo establecido en el CC al considerar que las presunciones se convierten en medios de prueba debido a su conexión con el hecho a probar.

La actividad probatoria en el procedimiento tributario en una cuestión de gran relevancia jurídica, ya que supone el primer paso de aplicación de las normas que configuran la obligación tributaria principal.

Carlos PALAO TABOADA afirma, en este sentido, que la prueba en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos es *"una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico"*¹⁸. Con esta afirmación, el autor pretende destacar que cuando la Administración aplica una norma tributaria y exige el cumplimiento de una obligación tributaria, la Administración no debe probar los hechos, sino comprobar su existencia. Por ello, este autor concluye que *"en el procedimiento administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio"*¹⁹. Así podemos decir, que la presunción es un medio de prueba indirecto, mediante el cual se prueba la existencia de un hecho presunto a través de otro hecho cierto, que debe ser probado, ya sea con la actividad que realicen las partes durante el proceso o porque las partes lo hayan admitido como cierto o porque estemos ante un hecho notorio.

Una vez que hemos delimitado el concepto de prueba, debemos de ocuparnos sobre quien recae la carga de la prueba, es decir, quién es la persona que deberá demostrar mediante la prueba la existencia de esos hechos en los que se fundamentan sus pretensiones.

Tenemos que tener en cuenta que los procedimientos tributarios presentan una particularidad respecto del procedimiento administrativo general en lo referente a la carga de la prueba ya que, como se dispone en el art 99.6 de

¹⁸ PALAO TABOADA, C *"Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español"* Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983. pág. 153 y ss.

¹⁹ PALAO TABOADA, C. ob. cit. *"Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español"*, pág. 24.

la LGT, no se necesita abrir un periodo específico de prueba, ni es necesaria la comunicación previa de las actuaciones realizadas a los interesados.

Los elementos que caracterizan al procedimiento tributario son: el primero, la diversidad, el procedimiento de aplicación de los tributos no participa ningún otro órgano, el segundo, la ajenidad en la intervención de la Administración en la relación con los contribuyentes, y por último, la alteridad, actividad encaminada a demostrar a otro la conformidad con la realidad de una afirmación sobre un hecho.

La diversidad, la ajenidad y la alteridad son elementos del procedimiento tributario que ensalzan la importancia de la carga de la prueba, ya que en la mayoría de los casos serán los obligados tributarios quienes deberán hacer valer su derecho frente a la Administración para defender sus pretensiones. Sin embargo, el problema se concreta en saber sobre quién recae la carga de la prueba en las presunciones tributarias.

En relación con lo anterior, la LEC en su art 385.1, da a entender que, en el caso de las presunciones legales, la persona que se vea beneficiada por el hecho presunto, no deberá de probarlo.

En el artículo 105.1 de la LGT se dispone que, *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”*

De la lectura de lo anterior, podemos deducir que al ser Administración la beneficiada por las presunciones, será el obligado tributario sobre el que recaerá el deber de probar tanto los actos como los hechos que le sean favorables, como además también, aquellos actos o hechos que, tras ser confirmados por la Administración, le sean perjudiciales por no ser verdaderos.

Sin embargo, esta postura, no es defendida por todos, ya que Carlos PALAO TABOADA dice que “*es la Administración la que siempre tendrá que probar los hechos que estime convenientes para su mejor proveer*”²⁰.

La solución a este problema se encuentra en que la Administración, parte activa en el proceso de gestión tributaria, no se la exime del deber de probar, ya que debe probar el hecho-base del que parte el juicio de probabilidad, y la parte perjudicada, o parte pasiva, deberá contribuir con los medios de prueba que considere oportunos, con el fin de demostrar que el hecho en que se basa la presunción no tiene eficacia en ese caso en concreto.

Una vez explicado sobre quién recae la carga de la prueba, debemos explicar las diferencias que se dan entre las presunciones *iuris tantum* y las presunciones *iuris et de iure* en la fase probatoria.

Las presunciones *iuris tantum*, se caracterizan porque, de un hecho-base que se repite constantemente y mediante un razonamiento deductivo, se presupone un hecho-consecuencia. Esto provoca la inversión de la carga de la prueba que recoge el artículo 105 LGT y facilita el cumplimiento de los intereses recaudatorios del Estado.

Sin embargo, esta interpretación no debe ser tomada en sentido estricto, ya que este tipo de presunción da por probados aquellos hechos con los que se tiene cierta conexión, y de esta forma ayuda a la Administración a mitigar su carga probatoria.

Esta técnica presuntiva se caracteriza porque al obligado tributario se le otorgan los medios para destruir la afirmación presumida, mientras que la Administración debe probar el hecho-base del que parte la presunción. No obstante, esta técnica puede ocasionar problemas, ya que resulta muy difícil para el contribuyente probar lo contrario a lo que presume la Administración.

²⁰ PALAO TABOADA, C “*La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (artículo 114)*” en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda, Vol. II, Editorial: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1445.

En el caso de las presunciones *iuris et de iure*, la mayoría de la doctrina considera que nos encontramos ante normas de Derecho material, por la firmeza del juicio deductivo entre el hecho base y la consecuencia. Al no admitir la prueba en contra, desvirtúa la naturaleza procedimental que las caracteriza, pero esto no equivale a que la Administración, cuando busque la verdad material de hechos que están sometidos a gravamen, puede dejar de aplicar la norma presuntiva. Además, el sujeto pasivo, de forma indirecta, puede alegar, en cualquier fase del procedimiento de aplicación del tributo, los hechos que vea necesarios para que el órgano administrativo los tenga en cuenta e inaplicar la norma de remisión del artículo 99.1 de la LGT.²¹

1.7 LAS PRESUNCIONES LEGALES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El Derecho sancionador es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que le es de aplicación los principios rectores que rigen en el ámbito penal. Esto supone otorgar más garantías al ciudadano, por la importancia del bien jurídico protegido y las posibles consecuencias que se derivan.

El TC admite la prueba de las presunciones legales, cuando se basen en hechos acreditados objetivamente y razonables. El TS, admite lo mismo, siempre que los hechos se prueben y que entre los hechos y la consecuencia exista un enlace “preciso y directo”.

De modo que, las presunciones legales forman parte del procedimiento sancionador, cuando se acrediten fehacientemente los hechos y circunstancias que componen el hecho desde el que parte el juicio.

La normativa presuntiva no siempre juega en beneficio del obligado tributario, puesto que la forma de cumplimiento (correcta y diligente) del

²¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 99.1 dispone “*En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes*”

obligado tributario, traslada la carga de la prueba sobre la posible culpabilidad en su conducta a la Administración tributaria, que, en caso de apreciarla, ejerce su potestad sancionadora²².

La presunción de inocencia aparece articulada en la CE y despliega sus efectos por traslación, en el ámbito tributario, otorgando una mayor garantía a los contribuyentes. Este derecho a la presunción de inocencia, se ha ido contemplando en la legislación tributaria existente a lo largo de los años, a través de la presunción de buena fe, aunque en la actual LGT de 2003 ha desaparecido. No obstante, según Miguel GUTIERREZ BENGOCHEA “*el legislador tributario no ha derogado el principio, si no que existe tanto la presunción de inocencia aplicable al derecho tributario por traslación, como supuestos de eximente de responsabilidad tributaria, en los que se recoge la buena fe del contribuyente a la hora de cumplir su obligación tributaria*”²³.

La *actio probatio*, se lleva a cabo por la Administración Tributaria y busca demostrar la exactitud o inexactitud de los hechos que fundamentan la decisión de un procedimiento de gestión o inspección, acreditando objetivamente los hechos que entiende como constitutivos de infracción.

Respecto a la naturaleza de la presunción, no se considera una presunción *iuris tantum*, puesto que no hay un hecho inicial que pruebe la buena fe de los obligados tributarios. Por ello, la mayoría de la doctrina lo considera como una verdad interina, consistente en una serie de normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos, cuya alegación supone unos determinados efectos jurídicos propios²⁴. Entre los que encontramos, *la relevatio ab onere probandi*, que supone que es el órgano tributario el que tiene que probar

²² LOENETTI Y TREGOB, J. “Presunción de inocencia e inversión de la carga de la prueba en las contravenciones tributarias”, D.T.E, T.XIV, pág. 207.

²³ GUTIERREZ BENGOCHEA, MIGUEL, ob. cit. “Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas”, pág. 39.

²⁴ MARIN BARNUEVO FABO, Diego “Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho”. Editorial McGraw-Hill Interamericana de España Madrid, 1996, pág. 188-199.

la mala fe o culpabilidad (o lo que es lo mismo, el animus culposo o no) del obligado tributario en el cumplimiento de su obligación.

3. ¿QUÉ ES UNA FICCIÓN?

En este apartado del trabajo trataremos de dar una explicación del concepto de ficción. Es erróneo creer que las ficciones son un instrumento usado solo por los jueces a la hora de tomar decisiones.

Los juristas son conscientes del importante papel que ha desarrollado la ficción jurídica en el Derecho, y aunque algunos autores, como Rudolf VON JHERING, las han catalogado como *“recursos, muletillas a las que la ciencia no debería recurrir”*²⁵, o Jeremy BENTHAM, quien dijo *“entiendo por ficción un hecho notoriamente falso sobre el cual se razona como si fuera verdadero”*²⁶, lo cierto es que en la actualidad el Derecho todavía no puede prescindir de ellas.

3.1. CONCEPTO

El uso de las ficciones en el Derecho se remonta a la antigüedad. Esta figura era usada como un mecanismo capaz de transformar la realidad. En el procedimiento suponía cambiar los hechos, declarando otros que no se habían producido, y de este cambio se extraía las consecuencias de Derecho que se hubieran producido en esa verdad “falsa”. En otras palabras, suponía tratar como verdadero aquello que había sido revelado como “falso” y auxiliarse de los datos falsos, para que los jurisconsultos antiguos pudiesen alterar la realidad, sin modificar la ley.

En el Derecho Romano, las ficciones jurídicas versaban sobre las “cualidades jurídicas”, y no sobre los hechos del mundo material. Esta idea fue defendida por GUZMAN BRITO, el cual definía la ficción como *“el considerar existente lo inexistente y viceversa, lo anterior viene a significar que una ficción da por existente*

²⁵ JHERING, RUDOLF VON *“El espíritu del derecho romano en las diversas fases de su desarrollo”*, Tomo III, Editorial Bailly Bailliere, Madrid, 1891, pág. 332.

²⁶ BENTHAM, JEREMY *“Tratados de Legislación Civil y Penal”*, Editorial Nacional, Madrid, 1981, pág. 83.

*una calidad jurídica inexistente, atribuyéndola a cierto individuo que realmente no la posee, o, al contrario; pero jamás dichas existencias o inexistencias fingidas se refieren a hechos materiales, verdadera y respectivamente inexistentes o existentes”.*²⁷

Por tanto, podemos definir la ficción como reglas normativas no autónoma, debido a la necesidad de que exista una regla anterior o inicial para que puedan ser aplicadas. Es cierto que actualmente el uso que hacen los juristas de este mecanismo ha ido en declive, pero no ocurre lo mismo con el legislador, el cual sigue usando la ficción en los textos positivos.

Las ficciones crean su propia verdad jurídica sin tener en cuenta si el hecho ficticio se da en la realidad, imponiéndose ante todos como cierto. En este sentido Claude Du PASQUIER las define como *“el más artificial de los procedimientos de la técnica jurídica. Las ficciones tratan como verdadero aquello que es falso; razonan sobre la base de una situación imaginaria, ficta”*²⁸. Sin embargo, han sido criticadas por los juristas debido a que desnaturalizan la realidad, aunque suponen una fuente de creatividad que perdura a lo largo de la historia a la vez que se van creando nuevas ficciones adaptativas al ordenamiento actual.

3.2. NATURALEZA JURÍDICA

La ficción jurídica es considerada como un mecanismo técnico que falsea la realidad o bien, sin forzar la realidad, da respuesta a una necesidad, creando formas nuevas ocasionando que se insertan dentro de otras preestablecidas. La ficción es un instrumento usado por el Derecho para satisfacer una necesidad jurídica, basándose en la fuerza legal que se le otorga, ya que no se puede ir en contra de ella.

La doctrina se muestra unánime al considerar cuál es la naturaleza de las ficciones pues, al contrario de lo que ocurre con las presunciones, las ficciones se sitúan fuera de la prueba, y son mandatos legislativos que despliegan su

²⁷ GUZMÁN BRITO, ALEJANDRO *“Sobre el objeto de las ficciones pretorias”* Revista de Estudios Históricos Jurídicos, Universidad Católica de Valparaíso N.º 12, 1988, pág..51 y ss.

²⁸ PASQUIER, CLAUDE DU *“Introduction a a théorie générale et á la philosophie dudroit”* Editorial Delachaux et Niestlé, París, 1967, pág.. 167.

eficacia en el ámbito del derecho material. La naturaleza de la ficción es sustantiva, los destinatarios son las partes y no el juez.

En el ámbito tributario el fin de las ficciones es regular, por un lado, las relaciones de los contribuyentes al realizar sus declaraciones y autoliquidaciones y, por el otro lado, por la Administración al comprobarlas.

Según BONILLA SANMARTÍN las ficciones tienen que cumplir los siguientes fines: *“primero, favorecer la equidad; segundo, auxiliar el cumplimiento de la lógica jurídica; tercero, servir a las instituciones y a los intereses creados; cuarta, introducir en el organismo jurídico legal nuevas instituciones sin alterar la estructura; y por último, salvar el espíritu y la forma, aun yendo contra la letra y la materia jurídica”*²⁹.

Sin embargo, autores como J.F. LORCA NAVARRETE, considera que mientras la naturaleza jurídica de la ficción, sea explicada en base a la técnica y la lógica, solo se responde al cómo y el para qué de la figura, pero no al por qué. Según J.F. LORCA NAVARRETE *“La ficción es algo (a) que, a través de unos medios (b) se propone alcanzar un determinado fin o función (c). Pero no se nos ha dicho certeramente lo que (a) sea. No se despeja la incógnita diciendo que ese algo (a) es un instrumento técnico de desenvolvimiento del Derecho, que tergiversando o no (b) la realidad misma, produce determinados efectos ya señalados (c)”*³⁰.

3.3. DIFERENCIAS ENTRE FICCIÓN Y PRESUNCIÓN

Llegados a este punto, podemos afirmar que tanto las presunciones como las ficciones en el ámbito tributario, tienen como función apoyar a la Administración en la recaudación de tributos, y combatir el fraude fiscal, respectivamente.

Cuando nos encontramos ante una presunción o ficción surgen problemas debido, en buena parte, a que la técnica legislativa no ha sabido explicar en la

²⁹ BONILLA SANMARTÍN *“Las ficciones en el derecho”* Discurso de recepción en la Real Academia de CM y P, Madrid, 1912, pág. 174 y ss .

³⁰ LORCA NAVARRETE, J.F. *“El derecho natural, hoy. A propósito de las ficciones jurídicas”*, Ediciones Pirámide, S.A, Madrid, 1975, pág. 100.

norma escrita cuando nos encontramos ante unas u otras, lo que conlleva el uso erróneo de estas dos figuras por parte del legislador.

El análisis que presentamos a continuación, no pretende un estudio exhaustivo y detallado de las diferencias que se dan entre presunciones y ficciones, sino plantear los puntos que, a mi juicio, son más relevantes para distinguirlas.

En primer lugar, la ficción jurídica da por cierto un hecho que no ha tenido lugar en la realidad jurídica, convirtiéndose, según Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ, en una “*realidad artificial no discutible*”³¹. En palabras de José Luis PÉREZ DE AYALA “*La ficción jurídica ni falsea, ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real*”³². Por el contrario, en las presunciones se parte de un hecho presumido, que es probable que se produzca en la realidad jurídica.

En segundo lugar, las presunciones son instrumentos usados como soporte de los órganos administrativos en la actividad probatoria. Por el contrario, las ficciones dan por verdad jurídica lo que no se da en la realidad, dicho de otro modo, estamos ante una certeza jurídica que es innegable.

En tercer lugar, la ficción enlaza dos hechos, aunque uno de esos hechos no se da en la realidad. Sin embargo, en las presunciones, como hemos mencionado anteriormente, necesitan que entre esos dos hechos se dé una unión, mediante la deducción lógica, por ello deben darse en la realidad en el instante en que la presunción se aplica, así se crea una “*verdad anómala*”³³.

Por último, las ficciones jurídicas se deben de aplicar con independencia de la voluntad del individuo. Mientras que las presunciones, se pueden aplicar según la valoración del órgano administrativo.

³¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO, ob. Cit. *Presunciones legales y derecho tributario*. Pág. 21.

³² PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS “*Las ficciones en el derecho tributario*” Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970. Pág. 16.

³³ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO, Ob. Cit. “*Presunciones legales y derecho tributario*”, pág. 22.

3.4. LAS FICCIONES JURÍDICAS Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Las ficciones jurídicas son auténticas declaraciones normativas de Derecho sustantivo, que crean una realidad jurídica distinta de la realidad natural que toman como base, lo cual puede suponer la lesión de algunos principios de justicia material, entre los que encontramos el principio de capacidad económica.

Esto es así porque la naturaleza jurídica de la ficción, lo que viene es a cambiar el hecho imponible de la realidad que se regula en la norma tributaria, por otro hecho imponible distinto. Afectando también a la capacidad económica que se somete a tributación.

A raíz de ello, José Luis PEREZ DE AYALA considera que esta contradicción al principio de capacidad económica que suponen las ficciones jurídicas, pone en peligro la riqueza del sujeto pasivo al que se le impone, calificando la técnica utilizada como artificiosa e injusta por parte del legislador, y señalando que la ficción debería ser rechazada como instrumento legislativo. J. M^a MARTÍN DELGADO³⁴, a su vez, alega que “*debe rechazarse cualquier criterio de imposición que sea opuesto a la capacidad económica*”. Asimismo, la legislación tributaria considera que el principio de capacidad económica ha de basarse en la capacidad contributiva real y cierta de los obligados tributarios. Sin embargo, a pesar de ese rechazo inicial a las ficciones jurídicas en la ley tributaria, estas se encuentran entre las normas y muy pocas veces han sido cuestionadas.

Un caso relativamente actual es aquel en el que, por una ficción legal, se ha puesto en duda la constitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU). Este IIVTNU grava el incremento del valor del suelo cuando se realiza una transmisión, el problema es que el cálculo del incremento de valor a gravar no

³⁴ MARTÍN DELGADO, M. “*Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978*”, Editorial: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág.69.

se hace sobre la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y el valor de la transmisión, sino que en el momento de transmisión del inmueble se calcula partiendo del valor que establece el Catastro y aplicando un coeficiente que va aumentando según los años transcurridos desde la adquisición.

El problema estaba en que, aplicando ese sistema de cálculo del “incremento de valor” el impuesto se debía pagar siempre, aunque realmente el valor del terreno hubiera disminuido desde la adquisición. Por esta razón, el TC se pronunció al respecto inicialmente en dos sentencias: Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 1012-2015 y Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 6444-2015.

En ambas sentencias una de las causas que se enjuiciaba era si exigir el impuesto cuando no existe un aumento real del valor del terreno vulnerar el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE³⁵.

La conclusión a la que llega el TC en ambas sentencias (Fº.Jº 3), es que el método de cuantificación objetiva cuando hay un incremento del valor, sin tener en cuenta el importe del mismo es válido, y solo estaremos ante una inconstitucionalidad de precepto en los casos en los que se pueda demostrar que no existe realmente un incremento del valor.

En esta misma línea, la STC de 11 de mayo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, artículo 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL). En la mencionada sentencia, una entidad que se dedica a la promoción inmobiliaria pone a la venta unos terrenos que se adquirieron en 2003. El ayuntamiento de Jerez de la

³⁵ Artículo 31 de la CE *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

Frontera, aplicó el IIVTNU a pesar de que dichos terrenos no habían aumentado de valor en el momento de su venta. Lo que se alega en esta sentencia es que se somete a tributación un incremento de valor inexistente. Al respecto el órgano judicial establece que *“la ley atribuye, en todo caso, un resultado positivo (un incremento de valor) por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse (dado su carácter imperativo), no contemplando la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles. Con ello estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias”*.

El fallo concluye admitiendo la cuestión de inconstitucionalidad, declarando que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLRHL, aprobados por el RD 2/2004 de 5 de marzo, son inconstitucionales y por tanto nulos sólo cuando se somete a tributación a un incremento de valor inexistente.

En el año 2019, se interpondrá otra cuestión de inconstitucionalidad, que se resuelve en la STC 1029/2019 de 31 de octubre, donde se alega que cuando hay un incremento de la transmisión y la cuota a pagar es superior al incremento que obtiene el contribuyente, éste tributaría por una renta o capacidad económica ficticia, lo que supone un exceso de tributación que vulnera los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad (artículo 31.1 CE).

El fallo de la sentencia declara nulo el impuesto en aquellas situaciones donde se pague más cuota de plusvalía (IIVTNU) que el incremento del valor del terreno de naturaleza urbana que el contribuyente haya obtenido y se haya puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien. Por último, en la cuestión de inconstitucionalidad 4433/2020, del 26 de octubre de 2021, resuelta en la STC 182/2021, el TC se ha pronunciado declarando que el método de cálculo objetivo del impuesto que recoge el artículo 107 TRLHL, es inconstitucional tanto si hay incremento, como si no lo hay, del valor del terreno

o del inmueble, y también en el caso de que, habiendo incremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, la cuota a satisfacer sea igual o mayor al incremento obtenido por el contribuyente con ocasión de la venta o transmisión del terreno urbano.

La justificación del TC para este cambio de criterio se debe a que el método de cálculo objetivo del incremento del valor del terreno que establecía el TRLRHL como único, no tiene en cuenta la existencia de un mercado inmobiliario en crisis y que, independientemente de la capacidad económica del contribuyente, este sistema vulneraba el principio de capacidad económica.

Con el fin de adaptar la normativa, el TRLRHL, a la doctrina de TC se aprobó el R.D.-ley 26/2021, de 8 de noviembre, introduciendo un nuevo apartado 5 al artículo 104, y modificando el artículo 107. Debe advertirse, no obstante, que la cuestión sobre la constitucionalidad del IIVTNU por infracción del principio de capacidad económica aún sigue abierta, pues el citado R.D.-ley 26/2021 ha sido objeto de los recursos de inconstitucionalidad números 735-2022 y 825-2022, admitidos a trámite por el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencias de 24 de febrero de 2022, y aún no resueltos.

3.5. EL USO DE LA FICCIÓN PARA PREVENIR EL FRAUDE DE LEY

Uno de los principales objetivos de las ficciones en el Derecho tributario, es la de ser un mecanismo para evitar el fraude de ley. Es decir, los contribuyentes usan una norma como cobertura o enmascaramiento de una situación con el objetivo de evitar un resultado concreto, el de la norma que se debe aplicar a ese caso.

Para estar ante un fraude de ley, se deben dar ciertos comportamientos: en primer lugar, se deben realizar determinados actos que se encuentran bajo el amparo de una norma jurídica, que la denominaremos como “norma de cobertura”; en segundo lugar, este acto que en principio se podría pensar que es legal, debe vulnerar el contenido ético de la norma en la que se pretende

amparar; en tercer lugar, no se tiene en cuenta si el infractor tenía la intención o no de eludir la norma defraudada, basta que el resultado sea ilícito; en cuarto lugar, el acto debe ser contrario al fin que tenía la norma defraudada; y por último, la norma de cobertura, no está pensada para que proteja el acto jurídico que se realiza.

A continuación, estudiaremos cómo se usa la ficción en el Derecho tributario con el fin de erradicar o evitar el fraude de ley.

3.5.1. Expedientes de dominio

Podemos definir el expediente de dominio, como un procedimiento con el que se inscribe una finca en el Registro de la Propiedad, la cual no estaba inscrita previamente. Se regula en el artículo 203 de la Ley Hipotecaria (en adelante LH), el cual fue modificado por la Ley 13/2015, de 24 de junio, mediante la que se modificaron tanto la Ley Hipotecaria como la Ley del Catastro Inmobiliario.

Este mecanismo busca un triple objetivo, obtener la inmatriculación de fincas mediante la inscripción en el Registro de la Propiedad; la reanudación del tracto sucesivo, cuando la finca es adquirida por una persona que no la inscribió en el Registro de la Propiedad y, por último, regularizar los excesos de cabida, es decir, cuando la superficie que se recoge en el Registro de la Propiedad no concuerda con la superficie real de la finca.

Aunque esta figura es usada de manera frecuente en el Derecho civil, lo cierto es que guarda relación con el Derecho tributario, más específicamente con el art. 7.2.c del TRITPAJD, el cual establece que *“Se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:*

.....

c.) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con

ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”³⁶.

La ficción que recoge este artículo, supone que se da por realizada una transmisión de un bien inmueble que es sustituida por el título de expediente de dominio, aunque dicha transmisión sea hecha o se hubiera hecho realmente mediante otros medios de adquisición del dominio, tal y como se establece la DGT en contestación de 5/08/2011, Número de consulta V1941-11, en la cual se dice *“los expedientes de dominio constituyen hecho imponible del impuesto con la única excepción del supuesto de no sujeción establecido con la finalidad de evitar la duplicidad impositiva sobre una misma operación, por lo que se declaran no sujetos los expedientes de dominios o las actas de notoriedad cuando se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción”*

En el caso de que se quiera inscribir la finca, una vez que se pague el gravamen sobre transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante TPO), esta inscripción en el Registro de la Propiedad no estaría sujeta al gravamen del TPO, pero sí se debería sufragar el gravamen de Actos Jurídicos Documentos (en adelante AJD) de carácter notarial, al necesitar documento notarial para acceder al Registro de la Propiedad.

3.5.2. Cesiones de bienes a cambio de pensiones

La cesión de bienes a cambio de pensiones se encuentra regulada en el art. 1802 del CC: Según se establece en este precepto la operación consiste en que una persona se obliga a pagar una pensión o renta anual, hasta el fallecimiento de la persona, a cambio de que éste le transfiera el dominio de un bien mueble o inmueble, con la carga de la pensión. En esta situación, el pagador de la pensión adquiere una plusvalía como consecuencia de la baja contraprestación realizada.

³⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Desde el punto de vista tributario, el pagador de la pensión se encontraría sometido al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), ya que en un principio estamos ante un contrato oneroso.

Sin embargo, en el artículo 14.6 TRITPAJD establece que en el caso de que, en las condiciones de la operación en su conjunto, provocasen un desequilibrio de las prestaciones mutuas, se podría considerar que se ha producido una donación. Es decir, cuando en la cesión de bienes a cambio de pensión vitalicia o temporal, la base imponible de la cesión sea superior al 20% y a 12.000 euros del valor de la pensión, la liquidación que se realiza al cesionario de los bienes se gira por el valor en que ambas bases coincidan, y por la diferencia se le practicará otra liquidación en concepto de donación. A modo de ejemplo, podemos citar la contestación de la DGT V2766-13, de 19 de septiembre de 2013, que en su apartado tercero establece *“Si en la cesión de la nuda propiedad de la vivienda a cambio de la renta temporal, la base imponible a efectos de la cesión es superior en más del 20 por 100 y en 12.020,24 euros (2.000.000 de pesetas) a la de la pensión, como indica el artículo 14.6 del texto refundido, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación, según dispone el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre de 1987). También se debe practicar una liquidación por el concepto de donación en el caso de que el valor de la renta vitalicia exceda al de la vivienda, por dicho exceso y, en este caso, a cargo de la rentista.”*

Este precepto tiene como fin prevenir futuras conductas fraudulentas, que pueden surgir debido a negocios jurídicos que, mediante una cesión de una edificación a cambio de una renta, se tribute únicamente por TPO, cuando lo razonable es que una parte del valor de la edificación tribute por el ITPO y el resto en concepto de donación.

3.5.3. Opciones de compra

El contrato de opción de compra es definido por Luis DÍEZ PICAZO y Antonio GULLÓN como aquel mediante el cual *“el titular de la opción tiene la facultad de adquirir la cosa objeto del contrato de opción pagando el precio pactado con el concedente”*³⁷.

La opción de compra es un derecho real, con el cual la persona que tiene el poder sobre dicho derecho, tiene prioridad sobre cualquier otra persona, para adquirir el bien durante un tiempo establecido en el contrato. En los casos de bienes inmuebles, el derecho real se formaliza mediante escritura pública e inscripción en el Registro de la Propiedad.

Cuando se adquiere un bien con opción a compra, deberemos de entregar una cantidad de dinero, que provoca la disminución del valor del bien cuando este sea adquirido. Para que se constituya este derecho real, el obligado tributario deberá realizar el hecho imponible del ITPAJD en la modalidad de transmisiones onerosas, sin embargo, se recoge una ficción tributaria en la base imponible, en los casos en los que no se ha establecido una cantidad para la constitución del derecho real o cuando se ha establecido un precio, pero este es inferior al 5% del valor del bien objeto del contrato, tal y como recoge el art. 14.2 TRITPAJD³⁸.

Como podemos observar, este precepto contiene una ficción tributaria, ya que simula que se da una contraprestación monetaria, aunque esta puede que no se haya dado todavía o bien que, cuando sí exista, pero sea menor que lo establecido en la norma. En estos casos, el gravamen sobre la opción de compra incide sobre una capacidad económica ficticia.

³⁷ DÍEZ PICAZO, LUIS y GULLÓN, ANTONIO *“Sistema de derecho civil. 3, tomo 1, Derechos reales en general, posesión, propiedad, el Registro de la propiedad”*, Editorial Tecnos, Madrid, 2019, pág. 37.

³⁸ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículo 14.2 *“Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos”*.

3.5.4. Alquiler de edificación para uso de vivienda

En estos casos de alquiler de edificio para uso de vivienda, se les aplica el hecho imponible del IVA, ya que nos encontramos ante una operación de tracto sucesivo en la que se obtiene unos ingresos continuos en el tiempo. El arrendador se convierte en el sujeto pasivo del IVA. Sin embargo, si acudimos al artículo 20.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), encontramos una exención que se aplica al alquiler de edificaciones para uso de vivienda, de tal forma que el arrendador no devenga IVA y tampoco podrá deducirse el IVA soportado. Si este precepto lo relacionamos con el artículo 4.4 LIVA, el cual dispone que *“Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto ITPAJD”*, podríamos pensar que el alquiler de viviendas no está sujeto efectivamente a ningún tributo indirecto. Sin embargo, en el artículo 20.1.23.b de la LIVA³⁹, se establece una excepción a lo dicho anteriormente. De modo que los alquileres de vivienda, aunque realizan el hecho imponible del IVA, están exentos de su pago y se encuentran, por ello, sujetos y gravados de modo efectivo por el ITPAJD, en concepto de transmisión patrimonial onerosa.

La ficción tributaria la encontramos en el artículo 10.5.e del TRITPAJD, en el cual se establece que cuando no se hubiera establecido en el contrato de arrendamiento de vivienda un plazo de duración del mismo, este se liquidará como si se hubiera estipulado un plazo de seis años. Esta duración no viene recogida en ninguna norma de Derecho Civil y no existe posibilidad de pedir el ingreso indebido, cuando la duración real del contrato sea menor al plazo fijado en la norma tributaria.

³⁹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 20.1. 23º *“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios ...y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas...”*

3.5.5. Transmisión de inmueble a través de títulos valores

La Ley 7/2012 de 29 de octubre, que nace con el fin de prevenir y evitar el fraude, introduce una modificación del artículo 108⁴⁰ de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores (en adelante LMV).

La regla general, establece que la transmisión de valores se encuentra exenta tanto en el IVA como en el ITPAJD, ya sea que la operación esté sujeta a uno u otro impuesto.

Sin embargo, la ficción tributaria recogida en este artículo, establece que si la adquisición de los valores por parte de la sociedad, se hizo con el ánimo de eludir impuestos, la norma anti-elusión lo que hace es asimilar dicha compra de valores a una adquisición de bienes inmuebles.

Además, para que esta ficción tributaria recogida en el artículo 108 de la LMV sea eficaz, no se debe desvirtuar la presunción, ni que la adquisición se produzca por una reestructuración empresarial en que haya un motivo económico válido, así lo recoge la DGT en la contestación a consulta V2069-15, de 2 de julio de 2015.

4. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La regulación de presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) se debe principalmente a la necesidad de someter a gravamen capacidades económicas de determinados negocios jurídicos o actos tendentes a cometer fraude de ley.

⁴⁰ 1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

4.1. EL PERIODO IMPOSITIVO COMO FICCIÓN JURÍDICA

Podemos definir el periodo impositivo, como la fracción de tiempo en que se realiza el hecho imponible, lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal. De esta manera, el legislador puede delimitar de forma temporal el objeto imponible, que en el caso del IRPF será periódico. El problema que presentan este tipo de tributos periódicos en los que el hecho imponible se realiza en un periodo de tiempo determinado legalmente, es que la única manera de saber la renta o riqueza obtenida por el contribuyente, es comparar lo obtenido por éste, en dos momentos diferentes, que son los que delimitan el período de formación de las rentas gravadas. Se tomará como primer punto de partida la renta inicial del contribuyente que coincidirá con el inicio de su actividad laboral y como punto final la renta que hubiera obtenido al finalizar su actividad laboral.

Desde el punto de vista jurídico, el periodo que regulan las normas para acotar temporalmente las rentas, responde a una ficción jurídica, que permite hacer más fácil la gestión tributaria y entorpecer el encubrimiento de rentas. En ese sentido Nicola D'AMATI señala: *“el período impositivo no se corresponde con un evento de la realidad, sino que se trata de una dimensión temporal nomológica”*⁴¹.

En el IRPF, la regulación del período impositivo viene regulado en los artículos 12 y 13 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), en donde se establece que el periodo impositivo es el año natural, devengándose el Impuesto el día 31 de diciembre de cada año. En la declaración del IRPF, comprende todos los hechos y circunstancias fiscales relativas al IRPF que se imputen en el año natural.

⁴¹ D'AMATI, NICOLA *“Diritto, teoria e critica”* Editorial UTET, Turín, 1947, pág. 265.

Sin embargo, la ley recoge una excepción a lo anterior, en caso de fallecimiento del contribuyente, el período impositivo terminará y se devengará en la fecha de dicho fallecimiento.

4.2. FICCIONES EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE

En el régimen de la atribución de rentas, cuando se desconozca el porcentaje de la renta obtenida por la entidad sometida a dicho régimen que corresponda a cada uno de los socios, herederos, etc. ... debido a la inexistencia de pacto o a que la Administración no tenga constancia del mismo, la Ley estipula que el porcentaje es el mismo para todos (artículo 86 y 89 LIRPF).

En este caso, no nos encontramos ante una presunción, ya que los preceptos anteriormente mencionados no fijan ningún hecho y tampoco nos encontramos ante una norma de carácter procesal, lo que descarta que nos encontremos ante una presunción *iuris tantum*.

Estos preceptos establecen una norma material de aplicación subsidiaria, ya una vez que hemos constatado que no hay un criterio de atribución o pacto, y/o que la Administración no tiene conocimientos de los mismos, se aplica de forma subsidiaria que la atribución de las rentas obtenidas por la entidad a sus partícipes es a partes iguales.

El legislador no presume que esos porcentajes están atribuidos en partes iguales mientras no exista prueba en contra, sino que sin atender a la realidad de cómo están distribuidas las participaciones, finge que la participación es a partes iguales. Es decir, nos encontramos ante una clara ficción donde el legislador disfraza la realidad, sin atender al porcentaje real de cada sujeto y atribuye partes iguales de participación a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sujetas al régimen de atribución de rentas.

4.3. PRESUNCIONES DE ONEROSIDAD EN EL IRPF

La presunción de onerosidad supone que el contribuyente percibe una renta que, en la realidad, no se ha dado. En el caso del IRPF se refiere a las transacciones que se realizan de manera gratuita. En estos casos, no nos encontramos ante una actuación fraudulenta, sin embargo, la norma tributaria, no acepta la gratuidad.

La norma presuntiva está recogida en el artículo 6.5 LIRPF, el cual dice “*se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las ventas de bienes o prestaciones de servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital*”. En este precepto, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* donde podemos encontrar los elementos que integra una presunción, el hecho base, que parte de que se va a prestar un servicio laboral o bien a obtener un rendimiento de capital, en donde se da un juicio probabilístico que nos lleva al hecho presunto, que es la retribución en dinero o especie.

La norma del IRPF no acepta que se realicen actividades económicas o ventas si no hay una contraprestación a cambio, ya que en estos casos podríamos estar ante una donación. En esta situación, se debe acudir al artículo 40.1 LIRPF⁴², que recoge una regla especial para valorar las rentas presuntas, mediante el valor normal del mercado.

4.4. PRESUNCIONES EN EL CONCEPTO DE RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

4.4.1. Concepto general de residencia de las personas físicas en el IRPF

En nuestra legislación, para determinar la residencia de una persona física en territorio español, debemos atender a tres criterios.

El primer criterio es la permanencia territorial, recogido en el artículo 9. 1.a. LIRPF, según el cual se deduce que una persona física tiene su residencia en

⁴² “La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario”.

territorio español, cuando durante un año natural se encuentre en territorio español más de 183 días. Además, este precepto recoge que dicha permanencia se deberá computar teniendo en cuenta las “ausencias esporádicas”, salvo que el contribuyente acredite que su residencia fiscal se encuentra en otro Estado.

La naturaleza de este precepto es puesta en duda por la doctrina científica. Algunos autores, como Miguel GUTIÉRREZ BENGOCHEA, defienden que nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, ya que se da una unión entre dos hechos (permanencia en territorio español y las ausencias esporádicas), que admiten la contraprueba. Sin embargo, autores como Antonio SÁNCHEZ PINO o Ignacio PÉREZ ROYO, defienden que no estamos ante una presunción, ya que en el mencionado artículo no se encuentran los elementos que se dan en una presunción, no existe un hecho base que mediante el juicio de probabilidad dé por cierto que el sujeto permanece en territorio español.

El segundo criterio para determinar la residencia de una persona física en territorio español es que se encuentre en España su principal fuente de ingresos o intereses económicos (artículo 9.1.b. LIRPF). En este caso, nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, donde el legislador presume que, si el contribuyente ejerce en España una actividad económica, se deduce que tiene su residencia en territorio español.

Y, por último, el tercer criterio es la presunción familiar de residencia habitual (artículo 9.1.b segundo párrafo LIRPF). Es decir, se presume que una persona física es residente en España cuando su cónyuge e hijos menores de edad tengan aquí su residencia. Estamos ante una presunción *iuris tantum* que solo se aplicará cuando la Administración no haya podido acreditar la residencia del contribuyente en territorio español mediante alguno de los otros dos criterios. Además, corresponde al contribuyente dejar sin efecto esta presunción para evitar tributar en España.

La finalidad de esta norma de presunción es evitar el fraude fiscal. De esta forma se deduce que, si una persona física reside en un Estado distinto de España, mientras que su cónyuge, del cual no se encuentra separado, y sus hijos residen en España, se presume que la unidad familiar tiene su residencia en territorio español.

Para poder aplicar dicha presunción, se necesita que el cónyuge y los hijos residentes en España dependan económica del cónyuge que supuestamente reside en otro Estado, ya que si esto no es así y no se da una dependencia no se aplicaría la presunción.

4.4.2. Residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal

En el artículo 8.2 de la LIRPF se recoge un supuesto especial: las personas físicas con nacionalidad española que acrediten que su nueva residencia se encuentra en un paraíso fiscal, seguirán tributando por el IRPF en los 4 años siguientes al del cambio de residencia.

En cuanto a la naturaleza de este precepto, Miguel GUTIÉRREZ BENGOCHEA, defiende que nos encontramos ante una ficción, ya que en este caso el legislador ignora la realidad, no se tienen en cuenta los criterios de residencia, estableciendo el precepto sus propios criterios.

En nuestra opinión, nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, que tiene como fin luchar contra el fraude fiscal de aquellos contribuyentes que en los últimos tiempos cambian su residencia con el único fin de eludir impuestos. Además, al ser una presunción absoluta no admite prueba en contra, lo que supone que el contribuyente no puede probar que ese cambio de residencia está justificado por motivos laborales o de otra índole.

4.4.3. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral

Un caso especial lo encontramos también en el supuesto de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares, los cuales, según

recoge el artículo 10.1 LIRPF⁴³, deberán tributar por el IRPF, aunque se encuentren ejerciendo su trabajo en el extranjero.

Este artículo es una ficción que busca alterar lo establecido anteriormente en el artículo 9 LIRPF, según el cual, uno de los requisitos que se requiere para que el contribuyente tribute por el IRPF es la permanencia en territorio español durante 183 días. De esta forma, el legislador crea una nueva realidad, según la cual aquellos funcionarios que realicen labores de representación internacional del Estado español en otros Estados, serán considerados como residentes fiscalmente en España.

Además, para evitar que se realicen desgravaciones impositivas no deseadas, los Estados contratantes podrán acordar bilateralmente que el Estado receptor no someta a gravamen la renta o patrimonio que se obtenga en dicho territorio. De esta manera, las personas que ejerzan de funcionario en el extranjero no serán gravadas en el país donde físicamente ejerzan dicho servicio, pero serán sometidos a la progresividad del IRPF por la renta mundial que perciben.

4.4.4. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en los Estados de la Unión Europea

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR), permite en su artículo 46.1 que aquellas personas físicas que sean residentes en otros EEMM de la Unión Europea puedan ser

⁴³ *A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:*

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

contribuyentes del IRPF, siempre que cumplan alguno de los siguientes requisitos: el primer requisito exige, que el contribuyente que no resida en territorio español, lo haga en otro Estado miembro de la UE, siempre que no sea un paraíso fiscal; y el segundo requisito pide que, del total de los ingresos del trabajo personal y actividades económicas del sujeto, al menos un 75%, se obtenga en territorio español.

Como podemos observar, estamos ante una ficción, donde el legislador omite la no residencia del sujeto, fingiendo que el sujeto reside en territorio español, para que pueda tributar por el IRPF.

La razón de este precepto es tratar de favorecer mediante beneficios fiscales a aquellos residentes en EEMM de la UE que realicen actividades económicas o bien trabajos por cuenta ajena en España. La cuantía de los ingresos que se obtienen son equiparados a los que obtiene cualquier sujeto que resida en España, así como también el tratamiento fiscal que reciban esas rentas. De esta manera se garantiza el cumplimiento de las exigencias derivadas del principio de no discriminación fiscal.

4.4.5. Residencia fiscal en la CCAA

El IRPF es un impuesto cedido parcialmente a las CCAA de régimen común, teniendo cedidas éstas el ejercicio de la capacidad normativa para regular aspectos como la tarifa autonómica, el mínimo personal y familiar, etc... Así lo establece la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común.

Lo anterior ha provocado que se den diferencias fiscales entre CCAA, las cuales pueden incentivar o provocar la búsqueda de beneficios fiscales por parte de los contribuyentes con el fin de reducir su cuota tributaria, ya que la residencia habitual de los contribuyentes determina cual sea la Comunidad Autónoma donde se deberá de tributar. Estas diferencias de trato fiscal provocadas por el dispar ejercicio de las competencias normativas cedidas a las CCAA pueden provocar, en efecto, que el contribuyente establezca su

residencia fiscal en otra Comunidad Autónoma distinta a la original, en aquella que le aporte un mayor ahorro fiscal.

Con el fin de evitar lo mencionado anteriormente, el IRPF regula una serie de presunciones y ficciones que tienen como fin prevenir un posible fraude fiscal consistente en el cambio de residencia fiscal entre CCAA con el único objetivo o finalidad de obtener un ahorro fiscal.

El artículo 72.1. 1º de la LIRPF establece *“A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:*

Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.”

En este último párrafo, se establece una presunción *iuris tantum*, ya que se da por hecho, salvo prueba en contra, que la persona física se encuentra o es residente en una determinada Comunidad Autónoma cuando en ella radique su residencia habitual.

En el caso de que el anterior criterio no sirva para determinar en que Comunidad Autónoma el contribuyente debe tributar, pasaremos al segundo criterio recogido en el artículo 72.1. 2º LIRPF, según el cual *“...se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta: a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe. b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos. c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.”*

En este precepto nos encontramos ante una ficción, el legislador en este caso, no tiene en cuenta la residencia real del contribuyente y entiende que su residencia se encuentra en donde obtenga la mayor parte de la base imponible.

4.5. FICCIÓN TRIBUTARIA EN LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES ENTRE PARIENTES

En los arrendamientos de inmuebles entre parientes es más fácil que las partes acuerden un precio muy por debajo del valor del mercado, o bien que la parte arrendadora obtenga un rendimiento negativo de capital inmobiliario. Para evitar estas prácticas elusivas, el legislador ha establecido una norma imperativa de valoración. En efecto, el artículo 24 de la LIRPF establece: *“Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley”*. El art. 85 por su parte dispone, básicamente, que se imputará una renta equivalente generalmente al 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo, a los contribuyentes del IRPF que sean propietarios de bienes inmuebles urbanos, , así como de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado. Poniéndose esto en conexión con lo dispuesto en el artículo 24 de la LIRPF, este último significaría que en los arrendamientos entre parientes el importe a declarar de los rendimientos netos de capital inmobiliario obtenidos por el arrendador no puede ser inferiores a una cantidad generalmente equivalente al 2 por ciento del valor catastral del inmueble arrendado.

En cuanto a la naturaleza jurídica de este artículo 24 de la LIRPF, como no se basa en datos de la realidad ni en la probabilidad objetiva, nos

encontramos ante una ficción jurídica en la que se imputa una renta cuando el titular del bien ceda el mismo a su cónyuge o parientes. En estos casos se establece un importe de rendimiento neto total, que no admite deducciones de gastos sobre la cuantía de renta.

4.6. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En las actividades económicas la LIRPF ha regulado una serie de presunciones y ficciones para evitar el fraude de ley en el ámbito empresarial, que explicaremos a continuación.

4.6.1. Presunción en el ejercicio de actividad económica

Para cumplir con los requerimientos del principio de capacidad económica en relación con las rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica lo más importante es saber quién es la persona titular de los rendimientos de actividades económicas. Dicho de otro modo, a quién se le deben imputar los rendimientos de actividades económicas.

En el artículo 11.4 LIRPF se establece que *“Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.”

En este caso nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, en la cual se supone que quien ejerza la actividad económica será el titular de la misma. Como podemos observar, en este precepto se diferencian los elementos que forman una presunción: el hecho base, es aparecer como titular de la actividad empresarial; hecho presumido, es el ejercicio de la actividad económica y el nexo, se fundamenta en la probabilidad de que el sujeto que ejerza la actividad sea a la vez el titular de la misma.

El problema surge cuando en el registro se encuentran inscritos como titulares de la actividad económica todos o varios de los miembros de la unidad familiar, donde se presume que todos ellos ejercen la actividad económica de manera conjunta, por lo que el rendimiento neto se deberá dividir entre ellos.

La consecuencia es que con dicho reparto disminuye la progresividad del IRPF.

En estos casos, los órganos de inspección pueden desconfiar de que todos los miembros de la unidad familiar que aparecen como titulares de la actividad económica sean realmente quienes *realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades*, entendiéndose en tal caso que buscan cometer un fraude de ley.

4.6.2. *La afectación de bienes al ejercicio de las actividades económicas*

En el caso de que los bienes o derechos sean afectados antes de su transmisión, el artículo 28.3⁴⁴ LIRPF establece una ficción que tiene como finalidad evitar la elusión fiscal.

La afectación es la transmisión de los bienes que se encontraban en el patrimonio personal del sujeto pasivo, a su patrimonio empresarial.

No encontramos ante una ficción puesto que, sin tener en cuenta la realidad, la ley impone que cuando haya una afectación de un bien o derecho a una actividad económica se entienda que esta afectación no se ha llevado a cabo, si la enajenación del bien o derecho no se realiza antes del transcurso de tres años desde que se efectuó la afectación.

⁴⁴ *La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.*

Cuando el sujeto realice una afectación con el fin único de conseguir un beneficio fiscal y traspase dicho bien antes de que transcurra el plazo de tres años, provocará que no se dé por hecha dicha afectación.

El fin de esta norma contenido en el artículo 28.3 LIRPF, es evitar que el sujeto pasivo mediante el uso de una afectación o desafectación, busque un beneficio fiscal debido a la variación patrimonial que se daría en caso de afectación. Para ello establece una ficción con el fin de eludir una posible modificación del destino de bien dando lugar a una economía de opción

5. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5.1. EL PERIODO IMPOSITIVO COMO FICCIÓN JURÍDICA

Como hemos mencionado en párrafos anteriores, el periodo impositivo es el tiempo donde se ejecutan las operaciones que serán gravadas y permite al legislador establecer un límite temporal al objeto imponible, ya que el IS, se devenga de manera periódica.

En este caso, al igual que en el IRPF, el periodo impositivo es una ficción jurídica que, en el caso del IS, coincide con el ejercicio económico de la entidad, regulado en el artículo 27.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

El ejercicio social, puede durar 12 meses o menos, por lo tanto, las entidades pueden tener un periodo impositivo que no coincida con el año natural, que finalice antes del 31 de diciembre, siempre que la duración de ese periodo impositivo no exceda de los doce meses. Se pretende, con esta determinación normativa, que el periodo impositivo se adapte al objeto social de la entidad, pero limitado a un máximo de 12 meses, con el fin principal de favorecer la gestión y liquidación del impuesto.

Sin embargo, se dan excepciones, casos en los que se interrumpe el periodo impositivo, recogidas en el artículo 27.2 LIS: “a) *Cuando la entidad se*

extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero. c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante. Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 17.5 de esta Ley. d) Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto”. Estas excepciones, son ficciones que tienen como fin evitar que las entidades eludan rentas mediante negocios ocultos. A modo de ejemplo de lo anteriormente expuesto de las normas antielusivas, si una sociedad se quiere transformar su forma jurídica y la entidad resultante de la transformación, enajena elementos patrimoniales existentes previamente a la transformación, la renta generada hasta el momento de la transformación se gravará por el tipo de gravamen general y la renta que se genere con posterioridad a la transformación se gravará con el nuevo tipo de gravamen.

5.2 PRESUNCIONES EN EL CONCEPTO DE RESIDENCIA DE LAS SOCIEDADES A EFECTOS FISCALES

El concepto de residencia es usado por las distintas ramas del Derecho, es un elemento de gran importancia que nos permite conocer a qué tributos está sujeto el contribuyente.

En el artículo 8.1 de la LIS se establece que se entiende que una entidad se encuentra en territorio español, tiene su residencia fiscal en España, cuando se de alguno de estos tres requisitos: la entidad se constituya según la ley española, su domicilio social radique en territorio español y, por último, la sede de dirección se encuentre en España.

En este artículo 8.1⁴⁵, en su párrafo segundo, se añade una presunción *iuris tantum*, que tiene como finalidad que aquellas entidades que se encuentren en paraísos fiscales o en países de nula tributación, tributen por su renta mundial en España cuando exista una fuerte vinculación económica con el territorio español, esto es, “...cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste...”

Las entidades pueden dejar sin efecto esta presunción, probando que la gestión y dirección de la entidad se realiza en el territorio donde se encuentra su domicilio social.

No obstante, hay autores que consideran que no estamos ante una presunción ya que como dice GARCIA NOVOA “*adolece de un defecto de construcción jurídica*”⁴⁶. Como hemos dicho al principio del trabajo, las presunciones en materia tributaria tienen dos finalidades: por un lado, ayudar a la Administración en su labor probatoria y, por otro lado, se fija una verdad a través de un hecho conocido. Por esta razón GARCIA NOVOA dice que estamos ante un concepto jurídico de lo que es la residencia y estos, los conceptos jurídicos, al ser creaciones normativas no son objeto de prueba.

En nuestra opinión, compartimos la idea de GARCÍA NOVOA, no nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, sino ante una norma anti-elusión, donde se recogen dos criterios para atribuir la residencia en territorio español a aquellas entidades que los cumplan.

⁴⁵ La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

⁴⁶ GARCÍA NOVOA, C “El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, Quincena Fiscal, nº 3, Pamplona, 2007. pág. 4

El Derecho Mercantil, para determinar la nacionalidad de una sociedad, tiene en cuenta el lugar donde se ha constituido, así lo recoge el artículo 15 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (en adelante CCom)⁴⁷ .

En el Derecho Tributario, sin embargo, el artículo 48 de la LGT, establece que, en el caso de las personas jurídicas, se entenderá que tiene su domicilio social en España, cuando se encuentre en nuestro territorio su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Cuando este criterio no sea posible aplicarlo para determinar la residencia, se tendrá en cuenta el lugar donde realice esta gestión o dirección y, en el caso de que este criterio tampoco sea posible, será donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado. En idénticos términos se pronuncia el artículo 8.2 de la LIS.

Estos preceptos tienen como finalidad evitar la deslocalización de las sociedades, y para ello introduce un criterio subsidiario al establecer que el domicilio social de las sociedades será donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado.

En este precepto nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, donde se pueden apreciar todos los elementos propios de una presunción: el hecho base, lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado; el hecho presunto, considerar que donde radique el mayor valor del inmovilizado es el domicilio fiscal de la entidad; y el nexo lógico, la unión que se da entre el lugar donde se encuentra el valor del inmovilizado y la capacidad económica de la sociedad.

No obstante, se permite al obligado tributario dejar sin efecto esta presunción, a pesar de ser absoluta, si demuestra que el mayor valor del

⁴⁷ *Los extranjeros y las compañías constituidas en el extranjero podrán ejercer el comercio en España; con sujeción a las leyes de su país, en lo que se refiera a su capacidad para contratar, y a las disposiciones de este Código, en todo cuanto concierna a la creación de sus establecimientos dentro del territorio español, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los Tribunales de la nación*

inmovilizado está en otro Estado, aunque si esto se demuestra será sometido al IRNR, por tener un establecimiento permanente.

5.2. PRESUNCIONES *IURIS ET DE IURE* EN LA LOCALIZACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL DEL SUJETO PASIVO NO RESIDENTE

Según el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), se recoge en su artículo 11, que los sujetos pasivos no residentes en España, tendrán su domicilio fiscal en España cuando en ella radique la Administración y gestión de su negocio, mediante establecimiento permanente. Sin embargo, cuando el criterio anterior no se pueda determinar, el domicilio fiscal será el lugar en donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado.

En este último supuesto, nos encontramos con todos los elementos de una presunción *iuris et de iure*. En primer lugar, el hecho base, que será la ubicación del mayor valor del inmovilizado, donde se incluye los bienes inmuebles que contribuyan a desarrollar la actividad; el hecho presunto, lo que supone que el domicilio fiscal se ubica donde este el mayor valor del inmovilizado, sin posibilidad de prueba en contra y, por último, el nexo entre ambos hechos, pues el legislador entiende que, donde se encuentre el mayor valor del individualizado, es el domicilio fiscal, por presumir que será el sitio donde se lleven a cabo todas las actividades administrativas y comerciales y, por ende, donde se obtiene la mayor parte de la facturación.

Sin embargo, como nos encontramos ante una norma de naturaleza procesal, el sujeto pasivo no residente puede alegar ante el órgano tributario que dicho valor del inmovilizado, se ubica en otro territorio, dejando de esta manera sin efecto la presunción de residencia fiscal.

5.3. PRESUNCIÓN CAUTELAR EN LA REPRESENTACIÓN TRIBUTARIA DE LOS NO RESIDENTES

Debido a que las entidades no residentes que actúan en España a través de establecimiento permanente se asimilan en cierta forma a los sujetos pasivos del IS, creo que es conveniente tratar esta cuestión en este capítulo del trabajo. Cuando el contribuyente no reside en territorio español, pero obtiene rentas en España y por ello pueden resultar alcanzadas por el sistema tributario español, puede que la Administración tenga dificultades para contactar con dicho sujeto para que cumpla determinadas obligaciones que necesitan de su consentimiento.

Para solucionar este problema, en el artículo 10 del TRLIRNR, se establece la obligación de nombrar a un representante cuando el contribuyente no reside en territorio español, con el fin de que sea él un intermediario con las Administración, actuando en representación del no residente, en relación con sus obligaciones y deberes tributarios. El incumplimiento de esta obligación de nombrar representante, tienen como consecuencia ser sancionado por la comisión de una infracción tributaria grave recogida en el artículo 10.4 del TRLIRNR que dispone: *“El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 1 se considerará infracción tributaria grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros...”*

En opinión de autores como BAYONA DE PEROGORDO o SOLER ROCH⁴⁸, estamos ante una medida cautelar que tiene como fin de garantizar que el sujeto pasivo no residente cumpla con sus obligaciones y deberes tributarios, a través de la figura del representante.

En el caso, de que la Administración no conozca, de manera expresa, quién ejecuta las funciones de representante, la norma establece un criterio subsidiario y establece que será el representante la persona que aparezca como tal en el

⁴⁸ Así lo consideran BAYONA DE PEROGORDO, J. J. & SOLER ROCH, M. T. “Derecho financiero 1”, Compas, Alicante, 1989, pág.126.

registro Mercantil y, si esto no fuera posible, el que tenga poder para realizar negocios jurídicos en nombre del no residente.

Esta presunción tiene como base, el artículo 108.3 de la LGT con la diferencia de que, en dicho artículo, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* referida a la titularidad de naturaleza real, que admite prueba en contra, mientras que el precepto que estamos analizando, es una presunción *iuris et de iure*, que se pronuncia sobre un aspecto subjetivo, referido a la persona, que no admite prueba en contra⁴⁹.

En cuanto a la estructura de la presunción: el hecho base y presunto lo forma la inscripción del representante en el registro Mercantil o bien que tenga poder para celebrar contratos en nombre de sujeto no residente, y el nexo entre ambos hechos, es que la Administración no tenga constancia de la persona que ejerce las funciones de representante.

5.4. FICCIONES EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE

En este punto vamos a analizar las ficciones que se producen cuando es sometido a gravamen el sujeto pasivo sin que este sea el beneficiario de realizar el hecho imponible. Para José Luis PEREZ DE AYALA, estaremos ante una ficción cuando “*la definición legal del sujeto pasivo se haga de una manera discordante, o incongruente con el que, según la naturaleza de las cosas, haya de ser realizador o beneficiario del hecho imponible en concreto*”⁵⁰.

Si acudimos al artículo 35.4 de la LGT, establece que “*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*”.

Parte de la doctrina científica considera que estos sujetos mencionados

⁴⁹ La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

⁵⁰ PEREZ DE AYALA, JL, ob. cit. “Las ficciones en el derecho tributario”, págs. 77 y ss.

en el artículo 35.4 de la LGT tienen subjetividad tributaria para ser sujetos de derechos y obligaciones en el ámbito tributario, es decir, se les otorga una capacidad jurídica especial. Sin embargo, en opinión de Miguel GUTIÉRREZ BENGOCHEA *“estos entes sin personalidad jurídica no son sujetos pasivos, puesto que, aunque realizan el hecho imponible, los sujetos pasivos han de ser los copropietarios, surgiendo así una concurrencia de varias personas en la realización del hecho imponible que normalmente determinará la solidaridad pasiva de todas ellas frente a la Hacienda Pública”*⁵¹.

Esta discusión es solucionada a través de la teoría normativa de la personalidad, según la cual estos entes, al tener capacidad contributiva, son a la vez contribuyentes de los distintos tributos, de tal forma que pueden realizar el hecho imponible, y además también quedar obligados frente a la Administración al acatamiento o cumplimiento de las prestaciones materiales y/o formales.

Sin embargo, la subjetividad tributaria de la que gozan estos entes sin personalidad jurídica en determinadas situaciones, es negada en el IS o en el IRPF, donde estos entes no son sujetos pasivos y, por tanto, se debe atribuir sus rentas entre los comuneros, herederos, o partícipes, quienes son los que tienen subjetividad tributaria.

En estas situaciones, nos encontramos ante una ficción tributaria, cuando el legislador simula que estos entes tienen subjetividad tributaria, siendo discordante la realidad jurídica o económica, con lo regulado por el legislador.

Otro punto a tratar en este análisis, es el artículo 6.1 de la LIS⁵², el cual se remite al artículo 89.3 de la LIRPF, el cual establece *“Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso*

⁵¹ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. ob. cita *“Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias”*, pág. 77.

⁵² *Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”. De este precepto se cuestiona si estamos ante una presunción *iuris et de iure* o bien ante una ficción jurídica.

Bajo nuestro punto de vista, no estamos ante una presunción *iuris et de iure*, ya que, como podemos observar entre el hecho base, que es la falta de constancia por parte de la Administración de la existencia de pacto entre los miembros de las entidades, y el hecho presunto que presume que en estas situaciones la distribución de la participación en la entidad se hará en partes iguales, no se da un nexo lógico.

Por tanto, podemos afirmar que, nos encontramos ante una ficción, ya que el legislador da por sentado la existencia de pactos entre los miembros de la entidad, crea una realidad alternativa en la que todos los miembros de la entidad tienen las mismas participaciones, sin tener en cuenta si esta atribución de renta se corresponde con la realidad.

5.5. PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Desde una perspectiva fiscal, se entiende que la presunción de onerosidad, se compara a una presunción de retribución que afecta a algunas operaciones que da lugar a unas rentas presuntas.

Se regula en el artículo 123 LIS que establece lo siguiente *“Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado”*

En este caso, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*. En estas situaciones partimos de que el legislador entiende que los negocios o contratos realizados por una sociedad tienen una retribución económica.

El hecho base, lo forma las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, y el hecho presunto parte de la idea de que, a cambio de lo anterior, se ha retribuido de manera onerosa. Una vez que la

Administración ha comprobado que estas operaciones se han realizado, será la entidad la que asuma la carga de la prueba, demostrando que dicha cesión no tuvo lugar, o que, sí se realizó, pero fue gratuita o a un precio inferior al del mercado.

Para poder dejar sin efecto la presunción, la sociedad deberá presentar como medios de prueba documentos públicos o privados, o bien la contabilidad de la sociedad, la cual es admitida como medio de prueba por la jurisprudencia.

5.6. LA FICCIÓN JURÍDICA EN LAS TRANSMISIONES DE BIENES Y DERECHOS AFECTOS

Para determinar la base imponible del IS existe un componente denominado “variaciones patrimoniales”, el cual se encuentra recogido en el artículo 17.4 de la LIS⁵³. Son supuestos especiales, en los cuales las transmisiones de bienes y derechos están fijadas según el valor del mercado.

Esto supone, como señala R. NAVAS VAZQUEZ⁵⁴, que “*en determinadas operaciones que se especifican en la LIS, puedan dar lugar a una diferencia de valor incluso en el supuesto de que realmente dicha diferencia no ha tenido lugar*”. Como podemos ver, nos encontramos ante una ficción jurídica, en la cual el valor del mercado, no tiene que ser igual a la realidad económica en que se haya efectuado el negocio jurídico. A modo de ejemplo, en el supuesto de que una sociedad haya donado o regalado un bien o derecho, la norma crea una realidad paralela, donde dicha sociedad ha obtenido una ganancia patrimonial, que se obtiene por la diferencia entre el valor del mercado menos el valor neto contable. La consecuencia es

⁵³ Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones. b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. E) Los adquiridos por permuta) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

⁵⁴ NAVAS VAZQUEZ. R. “Manual del sistema tributario español”, Civitas, Madrid, 2000, pág. 228.

que la sociedad somete a gravamen una capacidad económica que no tiene nada que ver con la realidad.

El fin de esta ficción, es evitar que las sociedades puedan eludir el IS, mediante la realización de liberalidades extraordinarias.

5.7. PRESUNCIONES CONTABLES

Una característica principal del IS, es que la base imponible se determinará a partir del resultado contable. Así lo establece el artículo 10.3 de la LIS al disponer lo siguiente: *“en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*. Esta remisión a normas contables y fiscales, supone que normas de distinta naturaleza, como son las reglas de desvalorización, las presunciones, las ficciones...son usadas para conformar la base imponible del IS.

La contabilidad se realiza mediante asientos y se representa en libros, que serán obligatorios o no según la forma jurídica de la entidad. Estos documentos, según establece la jurisprudencia, son calificados como privados, por lo que para que puedan ser considerados como prueba será necesario que la firma haya sido admitida o aceptada.

Para la Administración tributaria, el uso fraudulento o erróneo de la contabilidad, supone una infracción administrativa y conlleva un delito fiscal si se cumple lo recogido en el artículo 310⁵⁵ de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁵⁵ *Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que, estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:*

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

Por ello, la contabilidad es una presunción *iuris tantum*, que permite disfrutar de derechos, pero también establece obligaciones que funcionan como prueba a favor de la Administración, para que haga ajustes extracontables y sancione a las entidades mercantiles cuando exista conductas fraudulentas.

Sin embargo, existe una parte de la doctrina que defiende que la contabilidad no es una presunción. Autores como V.A. GARCIA MORENO⁵⁶ defiende que, *“la contabilidad no cumple los fines de las presunciones, pues parece difícil configurar el evento de la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como una prueba legal a favor del contribuyente, ya que la relevancia fiscal de los costes y gastos está condicionada a otros presupuestos”*.

5.8. FICCIÓN JURÍDICA EN EL GRAVAMEN COMPLEMENTARIO DE LAS REMESAS TRANSFERIDAS AL EXTRANJERO

En la medida en que las entidades no residentes que actúan en España mediante establecimiento permanente son asimilables en cierto sentido a las entidades sujetos pasivos del IS, ha parecido conveniente tratar en este capítulo una cuestión que les afecta. Se trata de las remesas que esas entidades no residentes efectúan al extranjero. Las remesas al extranjero se pueden definir como transferencias internacionales de dinero, que son realizadas entre sociedades de distintos países. Se encuentran reguladas en el artículo 19.2 del TRLIRNR que dispone: *“Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 19 por ciento, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente”*.

⁵⁶ GARCIA MORENO, V. A. *“Breve Análisis de La Exigencia de La Contabilización de Los Gastos Como Requisito de Deducibilidad.”* Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, no. 94, Aranzadi, 1997, págs. 199 a 214.

Como podemos observar, este gravamen complementario está pensado para obligar a las entidades mercantiles a que materialicen las rentas obtenidas en España en inversiones que hagan en territorio español, con el fin de evitar que los beneficios obtenidos en España, salgan al extranjero. Estamos ante una clara ficción, ya que el objeto impositivo que regula el legislador y el verdadero objeto de gravamen no coinciden.

El hecho imponible del impuesto de IRNR, es la obtención de rentas dinerarias o en especie en España por los no residentes. Esta definición no coincide con el gravamen de beneficios, el cual grava las transferencias al extranjero, hecho que ya se encuentra gravado dentro de este impuesto.

Además, esta situación provoca que se sometan a este gravamen complementario, pagos que no se deberían deducir de este tributo, ya que se está sometiendo a gravamen una capacidad económica que no es la real, dándose así casos de donde imposición, que vulneran el principio de no discriminación tributaria.

Se dan excepciones a la aplicación de este gravamen complementario, en los casos en que las rentas que se transfieran a una sociedad que tenga su residencia fiscal en otro Estado Miembro de la UE, sin que este sea considerado paraíso fiscal. Tampoco se aplica este gravamen cuando estas rentas que se obtienen en territorio español mediante establecimiento permanente por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, siempre que se dé un tratamiento bilateral entre ambos Estados.

6. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

6.1. LAS PRESUNCIONES DE TITULARIDAD DE BIENES Y LA FICCIÓN DE IGUALDAD EN LA COTITULARIDAD

En el artículo 11.5 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), se establece lo siguiente *“Asimismo, serán de aplicación, en su caso, las presunciones de titularidad o cotitularidad contenidas en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”*. En este punto, primero analizaremos la presunción de titularidad, regulada en el artículo 11.5 de la LISD, y más tarde trataremos la ficción de igualdad en la cotitularidad.

El artículo 11.5 de la LISD, al regular la presunción en la titularidad de bienes, se remite al artículo 108.3 de la LGT, que dice: *“La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario”*, y al artículo 7, párrafo 4º, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), que establece: *“Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público”*.

En cuanto a la naturaleza jurídica de lo dispuesto en el artículo 108.3 de la LGT existen diversas opiniones. Para autores como ALFONSO MANTERO SAENZ, *“no recoge una presunción, sino la eficacia o valor probatorio de cualquier registro público...”*⁵⁷. Para otros autores, como JOSÉ LUIS MARTÍN MORENO, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*.

En nuestra opinión, compartimos la opinión de José Luis MARTÍN MORENO, ya que podemos encontrar todos los elementos que integra una

⁵⁷MANTERO SÁEZ, ALFOLSO, *“Procedimiento en la inspección tributaria”*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1990, pág. 512

presunción *iuris tantum*: en primer lugar, el hecho base, formado por la titularidad registral de bien; en segundo lugar, el hecho presunto, que la persona es realmente titular de ese bien y, por último, el nexo, que es la alta probabilidad de que la persona que figura en dicho Registro sea realmente el titular del bien. En cuanto al artículo 7 de la LIP, en nuestra opinión, estamos también ante una presunción *iuris tantum*, ya que la redacción del artículo 108 de la LGT y la del artículo 7 de la LIP son muy similares.

El fin de esta presunción contenida en estos preceptos legales es facilitar la tarea de investigación y comprobación a la Administración, para que ésta se dedique a probar que se ha realizado el hecho imponible y a establecer la base gravada.

En cuanto a la ficción de igualdad en la cotitularidad, debemos acudir al artículo 393 del CC que dispone: “*Se presumirán iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad*”, y al artículo 30 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD), que dispone lo siguiente: “*Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión. La participación atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados*”.

De la lectura de ambos preceptos podríamos incurrir en el error de creer que nos encontramos ante una presunción, ya que ambos empiezan con la expresión “se presumirá”. También porque es fácil distinguir el hecho base, que es la cotitularidad de los bienes, y el hecho presunto, que hay igualdad en la cotitularidad y, por último, porque el referido artículo 108 admite la prueba en

contra, lo cual es uno de los elementos que caracterizan a las presunciones *iuris tantum*.

Sin embargo, como ya adelantamos al principio del trabajo, el legislador en ocasiones usa el término “presumir”, aunque estemos ante una ficción, por lo que no debemos solo atender al término literal de los preceptos para averiguar la verdadera naturaleza jurídica del instituto al que se refieren.

En este caso, nos encontramos ante una ficción. Aunque es verdad que hay un hecho base y un hecho presunto, lo cierto es que no hay un nexo lógico entre ambos hechos. Nos encontramos ante una disposición supletoria, aplicable cuando no es posible fijar los hechos o saber en qué proporción está dividida la propiedad, en cuyo caso el ordenamiento ha establecido una ficción que da por hecho que la propiedad se divide por igual.

Para desvirtuar la presunción de titularidad de bienes y la ficción de igualdad en la cotitularidad, no se dan limitaciones, las partes pueden presentar como prueba en contra lo que consideren oportuno.

6.2. LAS PRESUNCIONES DEL HECHO IMPONIBLE

6.2.1. Disminuciones e incrementos correlativos de patrimonio

El artículo 4.1 L de la ISD⁵⁸ establece que cuando la realización de determinados hechos provoca una disminución patrimonial a una persona y a la vez, o con posterioridad en el plazo de cuatro años, un incremento patrimonial correlativo al cónyuge, descendiente, heredero o legatario, se presume que se ha producido una transmisión lucrativa entre ambos parientes.

Como podemos observar, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, en la cual podemos distinguir todos los elementos que forman una presunción: el hecho base, lo forma la disminución del patrimonio de una persona y el aumento del patrimonio de otra, con la que mantiene un vínculo

⁵⁸ *Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.*

familiar o sucesorio; el hecho presunto, es que se ha producido una transmisión lucrativa, y el nexo que une ambos hechos es que se da una relación que vincula a ambos sujetos

6.2.2. *Adquisiciones onerosas realizadas en representación de un menor*

En las adquisiciones realizadas a título oneroso por ascendientes que actúan en representación de menores de edad, se presume que se ha producido una transmisión lucrativa del ascendiente al descendiente menor de edad, salvo que se pruebe que el menor tenía bienes o medios para hacer la adquisición onerosa (artículo 4.2 LISD).

En este punto, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, ya que, como hemos mencionado, una de las características de la presunción es que de un hecho conocido (una adquisición onerosa), se desprende un hecho presunto (una transmisión lucrativa). Además, admite prueba en contra para dejar sin efecto la presunción, de tal forma que los contribuyentes podrán presentar cuantas pruebas crea oportunas para demostrar que el menor tenía previamente bienes suficientes para adquirir onerosamente el bien y así destruir la presunción.

La presunción contenida en este artículo, trata de evitar que el representante compre bienes a nombre del menor como si se tratara de una transmisión gratuita. Se presume que el representante es el que ha pagado por la compra del bien y por tanto tributa como una donación, salvo que se pruebe que el menor tiene suficiente patrimonio para realizar la compra.

6.3. LAS PARTICIONES O ADJUDICACIONES

El objeto imponible del ISD son los incrementos del patrimonio que obtiene una persona física, de forma gratuita, debido a la realización de una adquisición lucrativa. El problema no lo encontramos cuando este enriquecimiento se produce cuando la operación se realiza *inter vivos*, sino cuando el Impuesto se devenga debido a una sucesión *mortis causa* en la que hay varios herederos.

El artículo 27 de la LISD establece lo siguiente “1. *En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.*

Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

El ISD se liquida, en estos casos, según las cuotas establecidas en el Derecho Sucesorio. En el caso del Derecho Tributario se simula que lo han obtenido según se han ido llamando a los herederos, con el fin de evitar que los causahabientes pacten la partición de los bienes de manera que implique una variación respecto a lo determinado por el Derecho Sucesorio, variando la deuda tributaria de cada coheredero, para obtener un ahorro fiscal.

Por esta razón, el legislador establece una ficción. El hecho imponible es el enriquecimiento del sujeto que sea el sucesor del causante, teniendo en cuenta la porción de la herencia que se le ha adjudicado al heredero por el causante. En estos casos, la partición de la herencia se materializa en bienes concretos, que los herederos pueden dar un valor superior al de su cuota ideal, provocando un exceso de adjudicación, el legislador deduce que se ha realizado una transmisión entre los herederos que tributaria o bien por el ISD si la transmisión es gratuita o bien por ITPO, si la transmisión es onerosa.

6.4. LA ADICCIÓN DE BIENES A LA MASA HEREDITARIA

El artículo 11 de la LISD regula un conjunto de supuestos de presunción encaminados a fijar la participación individual real de los herederos en la herencia dirigidas estas presunciones a impedir la evasión fiscal. Como dice

Fernando PEREZ ROYO, "*se trata de presunciones específicas encaminadas a reconducir al caudal hereditario bienes y derechos enajenados en condiciones que hacen suponer al legislador que se trata materialmente de disposiciones mortis causa encubiertas o simuladas como transmisiones inter vivos. Es la técnica que la doctrina conoce con el nombre de presupuestos de hecho subrogatorios, orientados a desbaratar las operaciones en fraude de ley*"⁵⁹.

Analizaremos a continuación todas estas presunciones tendentes a evitar el fraude o la elusión fiscal

6.4.1. *Los que hubiesen pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento*

En ocasiones, las personas de avanzada edad, para intentar eludir la aplicación del ISD, adelantan la transmisión gratuita de la herencia a sus herederos mediante negocios ilícitos.

Para la Administración resulta muy complicado generalmente probar estos casos, por ese motivo se recoge una presunción en el artículo 11.1.a de la LISD que dice así: "*Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. 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*". Con esta presunción *iuris tantum* se considera que ciertos bienes del causante, que estuvieron en su patrimonio durante el año anterior al fallecimiento, son de los herederos. Además, el párrafo segundo del artículo 25.1 del RISD añade que se presumirá que "*...los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en*

⁵⁹ PEREZ ROJO, F "*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*", Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 458.

los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público”

Del análisis del precepto encontramos que se dan todos los elementos que integra una presunción. En primer lugar, el hecho base, que en el patrimonio del fallecido se encontrasen esos bienes en el año anterior a su fallecimiento. En segundo lugar, el hecho presunto, la participación individual de cada heredero en la masa hereditaria comprende la parte que corresponda por la suma de esos bienes al caudal hereditario. Y, por último, el nexo entre ambos hechos, es que exista un vínculo de parentesco entre el causante y el heredero.

Para dejar sin efecto esta presunción, se debe demostrar que, en la masa hereditaria, se encuentra dinero o un bien que tengan el mismo valor que los bienes transmitidos por el causante de forma supuestamente onerosa en el año anterior a su fallecimiento y a persona distinta a sus sucesores o sus parientes más cercanos.

6.4.2. Los adquiridos en nuda propiedad por el causante y en usufructo por alguna de las personas mencionadas en la ley

El artículo 11.1.b) LISD regula otra presunción según la cual se considera que también se integran en el caudal hereditario los bienes y derechos que fueran adquiridos antes del fallecimiento del causante a título oneroso, por el causante mediante usufructo y nuda propiedad por el heredero, legatario...en los tres años anteriores a dicho fallecimiento.

La finalidad del legislador con esta presunción es prevenir aquellos negocios en los que una persona de edad avanzada adquiere un bien y lo pone a nombre de sus herederos en nuda propiedad, mientras que él mantiene el usufructo de dicho bien. De esta forma, lo que hace es simular que se ha realizado una adquisición onerosa de la nuda propiedad, cuando lo que se ha hecho, en realidad, es una transmisión lucrativa a favor del heredero, que se consolida con el fallecimiento del usufructuario.

En cuanto a la naturaleza de este precepto, existen posturas contrapuestas. Para algunos autores, como HERNÁNDEZ LAVADO “*el legislador, más que una presunción, lo que establece es una ficción. O sea, el legislador reconociendo la realidad de una adquisición inter vivos ya producidas, finge que la consolidación de la nuda propiedad que se produce por el fallecimiento del causante es una adquisición hereditaria del bien, siendo conscientes que el fenómeno jurídico y real que se produce es consolidación de propiedad por extinción del usufructo*”⁶⁰. Pero esta postura no es compartida por todos, y autores como Salvador DEL CASTILLO ALVAREZ CEDRON⁶¹ defienden que nos encontramos ante una presunción. En nuestra opinión, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* debido a dos razones: En primer lugar, si analizamos el precepto encontramos todas las características propias de una presunción, el hecho base, que es la adquisición de bienes y derechos adquiridos en usufructo por el causante y en nuda propiedad por el heredero...en el plazo de tres años; el hecho consecuencia, que es considerar que el fallecido adquirió la plena propiedad, por lo que el total del valor del bien deberá ser añadido a la masa hereditaria del nudo propietario; y el nexo, que es la existencia de un vínculo entre ambos hechos. Y, en segundo lugar, consideramos que nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* porque, si acudimos al artículo 26.1 del RISD, observamos que se permite prueba en contra, elemento propio de las presunciones *iuris tantum*, ya que las ficciones no admiten prueba en contra. La prueba. Para dejar sin efecto esta presunción deberá consistir en acreditar que el sujeto que tiene la nuda propiedad pagó un dinero o entregó bienes o derechos que tuvieran el mismo valor que la nuda propiedad de lo adquirido.

⁶⁰HERNÁNDEZ LAVADO, A. “La adición de bienes en las adquisiciones “mortis causa” tratamiento que reciben en el impuesto de sucesiones y donaciones”, Anuario de la facultad de derecho: Universidad de Extremadura, 1991, pág. 112.

⁶¹ DEL CASTILLO ALVAREZ CEDRON, “Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”, Editores Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, 1970, pág.144

6.4.3. *Los transmitidos por el causante con reserva de usufructo o de otro derecho vitalicio*

Este supuesto está regulado en el artículo 11.1.c) de la LISD que dispone: *“Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones”*.

El fin de este precepto es el mismo que el anteriormente analizado. Al igual que en el anterior supuesto HERNÁNDEZ LAVADO⁶² considera que estamos ante una ficción. Se finge que la transmisión no ha tenido lugar, por lo que la propiedad del bien se considera incluida en el caudal hereditario, salvo en el caso de que el negocio realizado hubiera sido la contratación de un seguro de renta vitalicia contratado con una entidad dedicada legalmente a este género de operaciones pues, en ese caso, sí se entiende que hubo transmisión, al hacerse claramente en favor una persona, una entidad, con la que no existían vínculos de parentesco.

En nuestra opinión, sin embargo, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, donde encontramos todos los elementos característicos de una presunción: hecho base, formado por la transmisión de bienes y derechos con reserva del usufructo vitalicio; el hecho presunto, la integración de esos bienes en la masa hereditaria del legatario, y el nexo de unión entre ambos hechos, es un adquirente que no tiene parentesco de consanguinidad ni de afinidad.

6.5. EL AJUAR DOMÉSTICO

El fallecimiento de una persona conlleva que, junto a los bienes inmuebles, valores y demás bienes materiales, se dejen en herencia bienes o enseres de uso personal que no se añaden al inventario debido a la dificultad

⁶² HERNÁNDEZ LAVADO, A. ob cit, *“La adición de bienes en las adquisiciones “mortis causa” tratamiento que reciben en el impuesto de sucesiones y donaciones”*, pág. 115.

que supone calcular su valor. Para solventar este problema de la valoración de lo que se denomina “ajuar doméstico”, el ordenamiento tributario, le atribuye un valor aproximado.

El ajuar doméstico se regula en el artículo 15 de la LISD, el cual establece que *“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”*. El artículo 34 del RISD indica que el ajuar doméstico se determina vía presunción *iuris tantum*, en la que la acreditación de un ajuar inexistente o inferior al 3 por ciento del caudal relicto requiere prueba fehaciente, mientras que el valor superior solo requerirá de la asignación del mismo.

En un principio podríamos pensar que nos encontramos ante una presunción, sin embargo, como bien señala J. ROZAS VALDES⁶³, si bien es cierto que encontramos todos los elementos propios de una presunción: el hecho base, existencia del caudal relicto; el hecho consecuencia, que el causante tiene un ajuar doméstico cuyo valor es igual al porcentaje del resto del haber hereditario; no se da un enlace entre la existencia de ese caudal relicto y el ajuar doméstico. No existe una norma que determine que, una vez fallecido el causante, cuando se transmite una cantidad de bienes o derechos, éste posea un ajuar doméstico con un valor igual al porcentaje del tres por ciento del haber hereditario.

Otros autores consideran que nos encontramos ante una ficción jurídica, y así se solventa el problema del nexo, ya que la estructura de la ficción jurídica se forma a través de un hecho al que se le añade una consecuencia jurídica. Sin embargo, la calificación de este precepto como ficción jurídica es negada por

⁶³ ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS *“Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones”*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993, pág.256.

MARÍN-BARNUEVO FABO, el cual dice *“la ficción es una norma de remisión que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero de ellos”*⁶⁴. Sin embargo, en este caso no nos remitimos a ninguna norma, ya que el concepto de ajuar doméstico es idéntico al que se recoge en la disposición adicional tercera de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En nuestra opinión, nos encontramos ante una regla de valoración. Es una norma subsidiaria que se aplica en los casos en los que el contribuyente no haya probado que no existe el ajuar doméstico o que la valía del mismo es inferior al que resulta de aplicar este precepto, y una verdad interina, definida por MARÍN-BARNUEVO FABO como una *“norma que supone el establecimiento de una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación desencadenará los efectos jurídicos que les son propios, salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles”*⁶⁵.

Con este mecanismo, se consigue evitar el fraude fiscal exonerando de prueba a la Administración, ya que ésta recaerá sobre el contribuyente, el cual puede acreditar una verdad distinta. Aunque es cierto que la ley trata este precepto como si fuese una presunción.

6.6. LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES

La acumulación de donaciones se regula en el artículo 30 de la LISD. En él se establece: *“Las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto.*

⁶⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. ob. cit. *“Presunciones y técnicas y técnicas presuntivas en derecho tributario”*, pág. 137.

⁶⁵ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. ob. Cit. *“Presunciones y técnicas y técnicas presuntivas en derecho tributario”*, pág. 188.

Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas”.

El fin de este precepto, es evitar conductas fraudulentas tendentes a aplicar reducciones mediante el fraccionamiento de las donaciones, por parte del contribuyente, para disminuir la carga tributaria.

J. L. PEREZ DE AYALA, califica este supuesto como una presunción *iuris et de iure*. Sin embargo, si analizamos el precepto, nos daremos cuenta de que hay un hecho base, el fraccionamiento de donaciones realizadas con anterioridad a la obligación objeto de liquidación entre los mismos sujetos durante un periodo de tres años, y un hecho consecuencia, la acumulación del importe de las anteriores donaciones a la base imponible de la actual donación. No hay entre ambos hechos un nexo lógico, por lo que creemos debe descartarse atribuirle la naturaleza de una presunción.

En este caso, nos encontramos ante una norma material, de aplicación automática, que regula la base imponible de la acumulación de donaciones. Sin embargo, sí es cierto que se da una ficción coordinada con una presunción común de fraude (simular ante terceros una situación jurídica aparente): por un lado, para calcular la base imponible de la última donación se debe añadir el importe de las anteriores donaciones, fingiendo de este modo que la transferencia de todas las donaciones se ha llevado a cabo en una sola operación, y, por otro lado, nos encontramos ante una presunción que, como hemos adelantado al inicio de este punto, como estamos ante un impuesto progresivo el fraccionamiento de las donaciones tiene como fin que el contribuyente no se vea beneficiado transmitiendo el bien con la transmisión varias veces lo que debería de hacer en una sola transmisión.

7. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El IIVTNU es un impuesto local, objetivo, real, de naturaleza directa y devengo instantáneo cuya gestión es competencia exclusiva del Ayuntamiento, siendo su establecimiento de carácter potestativo.

El hecho imponible del IIVTNU somete a gravamen los incrementos del valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se ponen de manifiesto debido a la transmisión de la propiedad, la constitución o transmisión de un derecho real limitativo del dominio, sobre los mismos.

7.1. EL IIVTNU ¿PRESUNCIÓN ABSOLUTA O FICCIÓN JURÍDICA?

A lo largo de este apartado, vamos abordar la problemática surgida en la aplicación del IIVTNU. En primer lugar, trataremos el debate surgido en torno al hecho imponible recogido en el artículo 104 TRLRHL y, en segundo lugar, analizaremos el sistema de estimación objetiva de la base imponible.

El artículo 104 TRLRHL establece que el objeto de su hecho imponible es el incremento del valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbano con motivo de la transmisión de los terrenos por cualquier título.

El problema aparece cuando de la transmisión de la propiedad no hay un incremento del valor y el terreno de naturaleza urbana es transmitido por un valor inferior al que tenía cuando se adquirió, porque, en estas circunstancias, el hecho imponible no se verifica.

Además, en el artículo 107 del TRLRHL se establece un sistema de estimación objetiva de la base imposible, lo que supone que no se tienen en cuenta las

características del terreno, su transmisión, ni el incremento patrimonial realmente obtenido por parte del obligado tributario⁶⁶.

Con las crisis en el 2008 del mercado inmobiliario, lo que hasta entonces era la regla general de transmitir el terreno con la obtención de un incremento de valor, cambia, y muchas de las transmisiones se hacen por un valor inferior al de adquisición, poniéndose de manifiesto, en lugar de una plusvalía en el valor del terreno, una minusvalía. Ante esta situación, se dan varios pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia de entre los cuales vamos a destacar la sentencia del TSJ de Cataluña, de 18 de julio del 2013, en la que se señala: *“el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del artículo 107 del TRLHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del “método de cálculo” y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica”*. En el mismo sentido la sentencia del TSJ de Castilla y León, de 5 de diciembre del 2014 donde se dice que se debe respetar el principio de capacidad económica en los casos en los que ésta exista, como riqueza o renta real o potencial, pero que este principio también es un límite para el legislador, que se vulnera cuando se grava por este tributo (IIVTNU) una capacidad económica ficticia.

En conclusión, lo que estas sentencias vienen a decir es que, cuando se pueda probar que no hay incremento, no se podrá aplicar el tributo ni exigirse,

⁶⁶ Este sistema de estimación objetiva de la base fue el único que se contemplaba hasta la reforma de los artículos 104 y 107 del TRLHL efectuada por R.D.-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («B.O.E.» 9 noviembre)

aunque de la aplicación del artículo 107 del TRLRHL dé un valor positivo a la base imponible. Compartimos la idea de que este tributo no debería gravar incrementos del valor ficticios, ya que esto supondría la ruptura o vulneración del principio de capacidad económica recogido en artículo 31.1 de la CE

Con respecto al segundo tema a tratar, la cuantificación del IIVTNU ha sido también una cuestión controvertida, debido a que existen distintas posturas a la hora en la aplicación de reglas para determinar el valor de las transmisiones en las que no se ha producido un incremento del valor del terreno

Cuando hablamos del IIVTNU es necesario que exista una relación de coherencia entre el hecho imponible y la base imponible, como debe suceder en todos los tributos, habida cuenta de que una de las funciones de la base es medir la intensidad con la que verifica el hecho imponible. En este sentido, se pronuncia ORON MORATAL quien afirma que, al no existir en la una comparación entre el valor inicial y final, la aplicación del método de cuantificación provocará un problema a la hora de determinar si el resultado tiene el carácter de presunción *iuris tantum* o *iuris et de iure*, rechazando prueba en contrario, problema que se solventará “*en el sentido de no admitir prueba en contrario desde el momento en que la Ley ya no se refiere al incremento real del valor*”⁶⁷. PALAO TABOADA entiende que en la normativa del IIVTNU no se establece una definición de hecho imponible, ni de base imponible, sino que determina las normas de cuantificación y el objeto del impuesto, llegando a afirmar que el artículo 104.1 del TRLRHL define el objeto del IIVTNU, el incremento de valor, y no el verdadero hecho imponible del impuesto⁶⁸.

MARÍN BARNUEVO sostiene que las reglas de cuantificación del IIVTNU no se pueden considerar ni una presunción, ni una ficción, sino que

⁶⁷ ORÓN MORATAL, G., en “La base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Los Tributos Locales, Edt.: Aranzadi (Civitas), 2012, pág. 3.

⁶⁸ PALAO TABOADA C., “Por qué yerra el TC en las sentencias sobre el IIVTNU”, Nueva Fiscalidad, Número 2, 2017pág. 20.

son consideradas como reglas de valoración definidas por el autor como “normas que designan el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de la cuantificación de la obligación tributaria”⁶⁹.

Este argumento ha sido defendido por una Sentencia de 28 diciembre de 1998 del TSJ de Andalucía (rec. 2531/1995), asegurando que la norma es la que determina los efectos de ser gravado por el IITNUV, encontrándonos ante una presunción “*iuris et de iure o iuris tantum, ya que las presunciones son ante todo técnicas probatorias (...) y, en éste caso, la norma no está presumiendo que el incremento real de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana es el equivalente a su valor catastral (...) sino que directamente está calificando el incremento real del valor de un terreno de naturaleza urbana por su valor catastral (...)*”.

En conclusión, de los párrafos anteriores no se puede extraer la idea de que las reglas de cuantificación del IIVNTU tengan naturaleza de ficción ni de presunción. Entendemos que las normas de cuantificación del IITVNU son reglas de valoración que atribuyen un valor fijado a los efectos de cuantificar la base imponible del impuesto.

En mi opinión, la normativa del IITVNU no permite probar que un terreno no ha aumentado de valor o que el aumento es inferior al establecido en la norma, pudiendo llegar a provocar situaciones contrarias a la equidad. A mi juicio, parte de la jurisprudencia realiza una interpretación “forzada” que permite probar la inexistencia de incremento de valor mediante la comparación de los valores del terreno en el inicio y la finalización del periodo de generación de la plusvalía. Por tanto, podríamos finalizar determinando que el IIVTNU, es una presunción *iuris tantum* ya que *siempre* le corresponderá al contribuyente probar el incremento real del bien.

⁶⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc- Graw-Hill, Madrid, 1996, pág. 261.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo, hemos pretendido acercar las ficciones y presunciones en el sistema tributario español

1. Las presunciones y ficciones aparecen como unos mecanismos que proporcionan seguridad jurídica a los Estados y demás entes públicos, ya que el legislador los usa como un medio para facilitar la actividad fiscalizadora y recaudadora de la autoridad administrativa, y como un instrumento para luchar contra la elusión fiscal. Sin embargo, también existen límites a la hora de aplicar estas presunciones y ficciones, siendo los más importantes los principios constitucionales que protegen al contribuyente, los cuales no pueden ser vulnerados como consecuencia de la aplicación de una presunción o de una ficción.
2. La Administración tributaria dispone de herramientas jurídicas para llevar a cabo la liquidación de los impuestos, con el fin de prevenir conductas evasoras del contribuyente, cuando no es posible obtener pruebas que le otorguen convicción de los hechos que quiere probar. Para esos casos nuestra Administración tributaria utiliza presunciones y ficciones.
3. Las presunciones son instrumentos que, usando la lógica y la experiencia, dan por acreditado un hecho que en principio es desconocido o incierto. Podemos decir, que una presunción es un juicio que se desarrolla en el ámbito de los hechos. De esta definición sencilla, se desprende que el hecho se encuentra integrado por tres elementos: el hecho base, el hecho presunto y el nexo lógico que une ambos hechos. Las presunciones se clasifican en legales y judiciales, dependiendo de si la presunción venía establecida en la ley o bien se dejaba libertad al juzgador. Dentro de las presunciones legales, encontramos otro criterio de clasificación, en función de si se permite o no la prueba en contrario. Por un lado, tenemos las presunciones *iuris tantum*, que son las más practicadas en nuestro ordenamiento jurídico, y que se caracterizan en que la

presunción admite prueba en contra. Y, por otro lado, las presunciones *iure et de iure*, su principal diferencia en relación a las presunciones *iuris tantum* es que éstas no admiten prueba en contra y son más difíciles de distinguir, al ocultarse dentro de la norma donde se hallan.

4. La presunción es una institución probatoria, cuyo fin es ayudar a una de las partes a demostrar un hecho cuyo desenvolvimiento práctico puede llegar a afectar a la carga y objeto de la prueba.

5. Las presunciones pueden crear situaciones de indefensión, con respecto al principio de capacidad económica. En el caso de las presunciones *iuris tantum*, estas no ocasionan ningún problema, ya que permiten probar que los hechos atribuidos por la Administración, partiendo de un hecho-base, son ficticios. Caso distinto lo encontramos al analizar las presunciones *iuris et de iure*, las cuales niegan al ciudadano toda actividad probatoria. Sin embargo, opinamos que sólo provocan indefensión si el razonamiento lógico que se da entre el hecho-base y el hecho-presunto no se da una cierta conexión, lo que provocaría conclusiones erróneas e imposibles de probar. Igualmente, nunca sería inconstitucional negar la prueba, ya que los contribuyentes pueden alegar lo que estimen oportuno en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria ante el órgano que instruya el procedimiento tributario o bien aportar los documentos u otros elementos, que serán tenidos en cuenta por los órganos al dictar la propuesta de resolución.

6. Al ser la Administración la beneficiada por la presunción, será el obligado tributario sobre el que recaerá el deber de probar tanto los actos como los hechos que le sean favorables, como además también, aquellos actos o hechos que, tras ser confirmados por la Administración, le sean perjudiciales por no ser verdaderos. Sin embargo, esto no significa que la Administración esté exenta de probar. La Administración será la encargada de probar el hecho-base del que parte el juicio de probabilidad, y la parte perjudicada, o parte pasiva, deberá contribuir

con los medios de prueba que considere oportunos, con el fin de demostrar que el hecho en que se basa la presunción no tiene eficacia en ese caso en concreto.

7. La ficción jurídica es considerada como un mecanismo técnico que falsea la realidad o bien, sin forzar la realidad, da respuesta a una necesidad, creando formas nuevas ocasionando que se insertan dentro de otras preestablecidas. La ficción es un instrumento usado por el Derecho para satisfacer una necesidad jurídica, basándose en la fuerza legal que se le otorga, ya que no se puede ir en contra de ella. La doctrina se muestra unánime al considerar cuál es la naturaleza de las ficciones pues, al contrario de lo que ocurre con las presunciones, las ficciones se sitúan fuera de la prueba, y son mandatos legislativos que despliegan su eficacia en el ámbito del derecho material. La naturaleza de la ficción es sustantiva, los destinatarios son las partes y no el juez.

En el ámbito tributario el fin de las ficciones es regular, por un lado, las relaciones de los contribuyentes al realizar sus declaraciones y autoliquidaciones y, por el otro lado, por la Administración al comprobarlas.

8. Las ficciones jurídicas son auténticas declaraciones normativas de Derecho sustantivo, que crean una realidad jurídica distinta de la realidad natural que toman como base, lo cual puede suponer la lesión de algunos principios de justicia material, entre los que encontramos el principio de capacidad económica. Un caso actual que refleja este problema se ha puesto en duda la constitucionalidad del IIVTNU, al gravar incrementos del valor del suelo que son ficticios.

9. El IRPF establece como criterio general de sujeción la residencia habitual de contribuyente. El IRPF se encuentra cedido parcialmente a las CCAA de régimen común, esta situación puede provocar diferencias de trato fiscal provocadas por el dispar ejercicio de las competencias normativas cedidas a las CCAA y por ende que el contribuyente con el fin de reducir su cuota tributaria establezca su residencia fiscal en otra CCAA, para intentar evitar estas

situaciones el legislador ha regulado una presunción *iuris tantum*, se da por hecho, salvo prueba en contra, que la persona física se encuentra o es residente en una determinada Comunidad Autónoma cuando en ella radique su residencia habitual.

10. Actualmente estamos presenciando como los contribuyentes deciden cambiar su residencia habitual a un paraíso fiscal o bien, en un territorio de nula tributación, el legislador entiende que este cambio tiene como fin evitar tributar por el IRPF, en estos casos se establece una presunción *iuris et de iure*, en la que deberán tributar durante los siguientes cuatro periodos impositivos. Sin embargo, en estas situaciones nos cuestionamos si esta presunción es justa, ya que no tiene en cuenta las circunstancias del contribuyente e impide que pueda probar que ese cambio se debe a otros motivos que no son fraudulentos, tales como circunstancias laborales, familiares, etc.

11. Otras de las presunciones cuestionadas dentro del IRPF, es la presunción familiar de residencia habitual, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*. Este precepto regula una norma de prevención del fraude fiscal donde se considera que si uno de los cónyuge reside fuera de España y el otro cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores residen en el territorio español y dependan económicamente de aquel, se presume que la unidad familiar reside en España. El problema está en determinar la dependencia económica de la unidad familiar.

12. En los arrendamientos de bienes inmuebles entre parientes, el legislador introduce una ficción ya que pueden existir arrendamientos con un precio inferior, debido a la relación de parentesco que se da entre las partes y con el fin de disminuir la carga tributaria. En esta situación, puede ser posible que se esté imputando rentas inmobiliarias inexistentes, ya que el legislador no tiene en cuenta los términos del contrato. Además, el contribuyente no puede probar en contra.

13. La sociedad realice una transmisión de bienes y derechos afectos, se valorarán según el valor de mercado. en esta ocasión, nos encontramos ante una ficción jurídica, en la cual cuando una sociedad realiza una donación o regala un bien o derecho, el legislador crea una realidad paralela, en donde dicha sociedad obtiene una ganancia patrimonial, que se obtiene por la diferencia entre el valor del mercado menos el valor neto contable. El fin de esta ficción, es evitar que las sociedades puedan eludir el IS, mediante la realización de liberalidades extraordinarias.

14. La ley exige que las remesas transferidas al extranjero realizadas por entidades no residentes con establecimiento permanente, se las exige una imposición complementaria para obligar a las entidades mercantiles a que materialicen las rentas obtenidas en España en inversiones que hagan en territorio español, con el fin de evitar que los beneficios obtenidos en España, salgan al extranjero. Estamos ante una clara ficción, ya que el objeto impositivo que regula el legislador y el verdadero objeto de gravamen no coinciden.

Esta situación conlleva a que se sometan a gravamen complementario, pagos que no se deberían deducir de este tributo, ya que se está sometiendo a gravamen una capacidad económica que no es la real, dándose así casos de donde imposición, que vulneran el principio de no discriminación tributaria. una ficción que da por hecho que la propiedad se divide por igual.

15. La gran diversidad y el gran número de presunciones en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones demuestran el temor del legislador, a la ocultación de los hechos y bases en el momento de tributar, así como un temor a que la Administración sea incapaz de detectar conductas fraudulentas, asumiendo actitudes defensivas que afectan al hecho y a la base imponible del ISD y que pueden generar una tributación ilegítima, dado que en ocasiones se produce una sobreimposición del ISD.

16. En las adquisiciones realizadas a título oneroso por ascendientes que actúan en representación de menores de edad, se presume que se ha producido

una transmisión lucrativa del ascendiente al descendiente menor de edad, salvo que se pruebe que el menor tenía bienes o medios para hacer la adquisición onerosa. Este supuesto es una presunción *iuris tantum*, ya que, como hemos mencionado, una de las características de la presunción es que de un hecho conocido (una adquisición onerosa), se desprende un hecho presunto (una transmisión lucrativa).

El fin es evitar que el representante compre bienes a nombre del menor como si se tratara de una transmisión gratuita. Se presume que el representante es el que ha pagado por la compra del bien y por tanto tributa como una donación, salvo que se pruebe que el menor tiene suficiente patrimonio para realizar la compra.

17. Cuando el ISD se devenga debido a una sucesión *mortis causa* en la que hay varios herederos. El ISD se liquida, en estos casos, según las cuotas establecidas en el Derecho Sucesorio. En el caso del Derecho Tributario se simula que lo han obtenido según se han ido llamando a los herederos, con el fin de evitar que los causahabientes pacten la partición de los bienes de manera que implique una variación respecto a lo determinado por el Derecho Sucesorio, variando la deuda tributaria de cada coheredero, para obtener un ahorro fiscal.

Por esta razón, el legislador establece una ficción. El hecho imponible es el enriquecimiento del sujeto que sea el sucesor del causante, teniendo en cuenta la porción de la herencia que se le ha adjudicado al heredero por el causante. En estos casos, la partición de la herencia se materializa en bienes concretos, que los herederos pueden dar un valor superior al de su cuota ideal, provocando un exceso de adjudicación, el legislador deduce que se ha realizado una transmisión entre los herederos que tributaria o bien por el ISD si la transmisión es gratuita o bien por ITPO, si la transmisión es onerosa.

18. El ajuar doméstico se determina vía presunción *iuris tantum*, en la que la acreditación de un ajuar inexistente o inferior al 3 por ciento del caudal relicto

requiere prueba fehaciente, mientras que el valor superior solo requerirá de la asignación del mismo. En un principio, se puede pensar que nos encontramos ante una presunción, sin embargo, aunque si se da un hecho base y un hecho presunto no se da un enlace entre la existencia de ese caudal relicto y el ajuar doméstico. No existe una norma que determine que, una vez fallecido el causante, cuando se transmite una cantidad de bienes o derechos, éste posea un ajuar doméstico con un valor igual al porcentaje del tres por ciento del haber hereditario. Nos encontramos ante una regla de valoración. Es una norma subsidiaria que se aplica en los casos en los que el contribuyente no haya probado que no existe el ajuar doméstico o que la valía del mismo es inferior al que resulta de aplicar este precepto y también es una verdad interina, es una norma que se da por probado determinados hechos.

19. En estos últimos años, hemos presenciado cómo las normas de cuantificación del IIVTNU se han convertido en tema de discusión tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia, debido a la naturaleza jurídica de la base imponible. A la vista de lo expuesto, entendemos que las normas de cuantificación son reglas de valoración para cuantificar la base imponible del impuesto.

20. Desde su implantación el IITVNU ha sido objeto de controversias ya que para algunos era una ficción y para otros solo se podía aplicar cuando el incremento producido era superior al resultante. Su fundamento es gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano. Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una

plusvalía cuantificada de forma objetiva mediante reglas de valoración, que permiten cuantificar el hecho imponible.

BIBLIOGRAFÍA

ABEL LLUCH, XAVIER,” Derecho *probatorio*” Editorial J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012.

ÁLVAREZ SÁNCHEZ DE MOVELLÁN, PEDRO “*La prueba por presunciones: particular referencia a su aplicación judicial en supuestos de responsabilidad extracontractual*” Editorial Comares, Granada, 2007.

BENAVENTE CUESTA, JULIAN, “*Presunciones tributarias. Claves para su Correcta Aplicación*”, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2013.

CUBERO TRUYO, A.M.: “*Las presunciones. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*”, Editorial Ed Tecnos, Madrid, 1995.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. & SOLER ROCH, M. T. “Derecho financiero 1”, Compas, Alicante, 1989.

BENTHAM, JEREMY “*Tratados de Legislación Civil y Penal*”, Editorial Nacional, Madrid, 1981.

DE LA OLIVA.A. y FERNANDEZ, M.A: *“Derecho procesal Civil III”*, Editorial C.E Ramon Aceres, Barcelona, 1997.

BONILLA SANMARTIN *“Las ficciones en el derecho”* Discurso de recepción en la Real Academia de CM y P, Madrid, 1912.

CLEMENTE CHECA, G *“Impuesto sobre la Renta de no residentes”*, Editorial Aranzadi, Navarra, 1999.

D´AMATI, NICOLA *“Diritto, teoría e critica”* Editorial UTET, Turín, 1947.

DEL CASTILLO ALVAREZ CEDRON, *“Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”*,Editores Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España ,1970, pág.144.

DÍEZ PICAZO, LUIS y GULLÓN, ANTONIO *“Sistema de derecho civil. 3, tomo 1, Derechos reales en general, posesión, propiedad, el Registro de la propiedad”*, Editorial Tecnos, Madrid, 2019.

ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO *“Presunciones legales y derecho tributario”* Marcial Pons, Madrid, 1995.

GARCIA MORENO, V. A. *“Breve Análisis de La Exigencia de La Contabilización de Los Gastos Como Requisito de Deducibilidad.”* Civitas. Revista Española de derecho financiero, no. 94, Aranzadi, 1997.

GARCÍA NOVOA, C *“El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”*, Quincena Fiscal, nº 3, Pamplona, 2007.

GUTIERREZ BENGOCHEA, MIGUEL. *“Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*, Editorial Comares, 2016.

GUZMÁN BRITO, ALEJANDRO *“Sobre el objeto de las ficciones pretorias”* Revista de Estudios Históricos Jurídicos, Universidad Católica de Valparaíso N.º 12, 1988.

HERNÁNDEZ LAVADO, A. *“La adición de bienes en las adquisiciones “mortis causa” tratamiento que reciben el impuesto de sucesiones y donaciones”*, Anuario de la facultad de derecho: Universidad de Extremadura, 1991.

JHERING, RUDOLF VON “*El espíritu del derecho romano en las diversas fases de su desarrollo*”, Tomo III, Editorial Bailly Bailliere, Madrid, 1891.

LOENETTI Y TREGOB, J. “*Presunción de inocencia e inversión de la carga de la prueba en las contravenciones tributarias*”, D.T.E, T.XIV.

LORCA NAVARRETE, J.F “*El derecho natural, hoy. A propósito de las ficciones jurídicas*”, Ediciones Pirámide, S.A, Madrid, 1975.

MANTERO SÁENZ, ALFONSO, “*Procedimiento en la inspección tributaria*”, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1990

MARÍN BARNUEVO FABO, DIEGO “*Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho*, Editorial McGraw-Hill Interamericana de España Madrid, 1996.

MARTÍN DELGADO, M. “*Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978*, Editorial: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*” 22a ed. Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra): 2021.

MICHELI, GIAN ANTONIO “*Curso de Derecho Procesal Civil*”, volumen II. Editorial: Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1970.

NAVAS VAZQUEZ. R “*Manual del sistema tributario español*”, Civitas, Madrid, 2000,

ORÓN MORATAL, G., en “*La base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”, Los Tributos Locales, ed.: Aranzadi (Civitas), 2012.

PALAO TABOADA C., “*Por qué yerra el TC en las sentencias sobre el IIVTNU*”, Nueva Fiscalidad, Número 2, 2017.

PALAO TABOADA, C “*Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español*” Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983.

PALAO TABOADA, C “*La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (artículo 114)*” en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma.

Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda, Vol. II, Editorial: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

PASQUIER, CLAUDE DU “*Introduction a la théorie générale et á la philosophie dudroit*” Editorial Delachaux et Niestlé, París, 1967.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS “*as ficciones en el derecho tributario*” Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

PEREZ ROJO, F “*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PIETRO CASTRO, L. “*Tratado de derecho procesal*”, vol. I, Editorial Aranzadi, Madrid, 1985.

PORTERO SÁNCHEZ, LUIS MANUEL “*Las presunciones legales en Derecho tributario y la influencia del Derecho comunitario*”. Editor: Universidad de Córdoba, 1996.

ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS “*Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*” Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993.

SANCHEZ PINO; ANTONIO J. “*Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*”, Editorial Universidad de Huelva, Huelva, 1995.