

Para terminar, se puede decir entonces que la L.G.T. en su artículo 115, realiza una legítima remisión a las normas de Derecho común que regulan los medios y la valoración de prueba, no obstante lo establecido en la propia L.G.T. y, añadido, en todas las normas propias de los tributos que pueden contener previsiones en esta materia.

En cualquier caso, será en el Código civil, artículos 1.214 a 1.253, y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, artículos 578 a 666, donde se encuentre el Derecho común de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria. De este modo, como también han entendido Martín Queralt y Lozano Serrano, la L.G.T. aborda la regulación de la prueba con la idea de remitir al resto del ordenamiento jurídico (32).

(32) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 415.

LAS PRESUNCIONES

(Artículos 116, 118 y 119)

Antonio M. Cubero Truyo

No hay mayor frustración que la de quien sabiéndose poseedor de la verdad no puede demostrarla. El Derecho utiliza la figura de las presunciones para sortear las dificultades probatorias. No olvidemos, sin embargo, que toda presunción beneficia a una entre dos partes en conflicto (1). La otra sufre, en virtud de una verdad tan sólo probable, las consecuencias mismas de la certeza.

La Ley General Tributaria dedica su artículo 118 a las presunciones, y el primer comentario tiene que ser crítico: si el artículo 115 ha anunciado que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, *salvo lo que se establece en los artículos siguientes*”, cualquiera podría esperar del artículo 118 que viniese a innovar, siquiera fuese vagamente, el tratamiento en materia probatoria de nuestras normas civiles. En seguida se constata que el artículo 118 es una mera reproducción (2) de los artículos 1.251, párrafo primero, y 1.253 del Código civil. Es, en consecuencia, un artículo superfluo (3).

Prescindiendo de este detalle y adentrándonos en el contenido, el artículo 118 se ocupa en su primer apartado de las presunciones legales

(1) “Lo más característico del Derecho tributario en lo referente a las presunciones es que en él se hace un uso frecuentísimo de las mismas y que en la mayoría de los casos son favorables a la Administración.” Sánchez Serrano, Luis: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, Madrid, Edersa, 1983, pág. 188.

(2) La sustitución de la palabra “apreciables” por “admisibles” es, a todas luces, irrelevante.

(3) “En materia de presunciones, podía la Ley haberse ahorrado los artículos 118 y 119.” Mantero Sáenz, Alfonso: “La prueba en la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria* núm. 50, 1984, pág. 251.

y en el segundo de las judiciales (4), haciéndose eco de la tradicional clasificación que atiende al sujeto que efectúa la operación mental de presumir, sea el legislador —para una hipótesis abstracta—, sea el juez (5) —ya en función del caso concreto—.

En ambos casos, el resultado es dar por cierto un hecho mediante la prueba de otro; la diferencia fundamental está en que mientras en las presunciones legales “basta probar la circunstancia-base o presupuesto de hecho tipificado en la Ley, puesto que la conexión entre dicho hecho y la presunción en sentido estricto está ya establecida en la Ley”, en las judiciales, en cambio, “es necesario probar la conexión lógica entre un determinado hecho y la circunstancia que se pretende derivar del mismo” (6). Así, el apartado dos del artículo 118 recalca que “para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano” (7).

Hay autores que sostienen que esta conexión lógica no tiene por qué concurrir en las presunciones legales, en las cuales —comenta Sacco (8)— “el motivo determinante no es el enlace motivado por máximas de experiencia, sino únicamente el favor *legis*” (9). Para nosotros sí debiera

(4) Son varios los términos utilizados para aludir a las presunciones judiciales: simples, humanas, fácticas o de hecho, vulgares... Serra denuncia falta de corrección terminológica al respecto. Serra Domínguez, Manuel, *Comentarios al Código civil y compilaciones forales*, t. XVI, vol. II, Madrid, Edersa, 1981, pág. 564.

(5) Por las peculiaridades de la materia tributaria, no se entienda “juez” en sentido estricto. En el procedimiento administrativo de gestión el sujeto que va a valorar los medios probatorios es al mismo tiempo titular de los hechos contrarios. Perezagua Clamagirand, Luis, *La prueba en el Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, página 111.

(6) Pérez Royo, Fernando: “Las presunciones de reparto de dividendos en el impuesto sobre las rentas del capital.” *CIVITAS. Rev. Esp. Der. Fin.* núm. 1, pág. 74.

(7) Suele citarse la Resolución del T.E.A.C. de 10 de julio de 1980, que desarrolla con mayor especificación las condiciones de aplicabilidad de las presunciones judiciales: “Este medio de prueba a que se refiere el apartado 2 del artículo 118 de la Ley General Tributaria ha de ser aplicado con especial cuidado y escurpulosidad, especialmente cuando se trata de acreditar a través del mismo, por vía de deducción, el hecho imponible base y origen de la relación jurídica tributaria y, en este sentido, es necesario resaltar que tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta, en un orden lógico, como extremadamente probable; b) precisión, o lo que es lo mismo que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse, y c) concordancia entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión”.

(8) Sacco: “Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto e onere della prova”, *Rivista Diritto Civile*, 1957, I, págs. 399 y sigs.

(9) También hay quien estima que el enlace lógico no es necesario en las presunciones legales absolutas pero sí en las relativas: “La presunción *iuris et de iure* no requiere o precisa un fondo lógico para su vigencia práctica plena, soliendo así decirse que constituye una extensión del supuesto de aplicación de la ley. La *iuris tantum* requiere pa-

ser igualmente necesaria, pues sólo cabe presumir cuando hay probabilidad fundada de acertar (10). El legislador no hace sino anticiparse a la función del juzgador, señalando, de forma vinculante, la relación existente entre dos hechos como determinante de una presunción (11).

El artículo 118, apartado uno, refleja una nueva clasificación (12): aquella que distingue entre las presunciones relativas o *iuris tantum* y las absolutas o *iuris et de iure*, según admitan o no la prueba en contrario.

En esta ocasión, no se trata de una clasificación “aséptica”, sino que el legislador manifiesta su preferencia por las presunciones *iuris tantum*, consagrando, como principio general, que “las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban”.

Por la fuerza inapelable de las presunciones *iuris et de iure*, es, sin duda, una inclinación lógica; lógica, pero tal vez insuficiente, si acudimos al artículo 24.2 de la Constitución, según el cual, “todos tienen derecho —entre otros extremos— a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa” (13).

Parece detectarse una incompatibilidad entre este derecho fundamental a la prueba y el artículo 118, que admite la existencia de presunciones frente a las cuales no cabe la posibilidad de probar (14), aunque

ra su eficacia normal que contenga en sí una presunción humana, pues en otro caso sería fácilmente anulada por contraposiciones de eficacia lógica suficiente.” Valero Jarabo, Joaquín: “Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades”, *Crónica Tributaria* núm. 48, 1984, página 163.

(10) Recordemos la fórmula *id quod plerumque accidit*. Como dijo el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de abril de 1968, las presunciones se enmarcan dentro de la lógica de la averiguación para permitir adherirse a la verdad más probable, partiendo de la verosimilitud, es decir, lo que se calificó históricamente “de lo que generalmente ocurre”.

(11) Entre los muchos autores que consideran preciso este enlace también en las presunciones legales, citaremos a Devis Echandía, que define a la presunción como un “juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden las cosas”. Devis Echandía: *Teoría general de la prueba judicial*, Buenos Aires, 1970, II, pág. 694. También para Novoa, “tanto el legislador como el juzgador han recurrido para establecer el enlace entre el hecho base y el hecho consecuencia a una misma fuente, que la doctrina moderna denomina máximas de experiencia o reglas de vida, de suerte que la realidad de un hecho conduzca al conocimiento del otro, por ser la relación entre ellos concordante y no poder aplicarse a varias circunstancias”. Novoa Rivas, Angel: “Las presunciones en el Derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria* núm. 13, 1975, págs. 84 y 85.

(12) Subclasificación que, obviamente, sólo procede en el seno de las presunciones legales y no en las judiciales.

(13) Recordemos, porque será relevante después, que el artículo 24, en su primer apartado, ha dejado sentado, con la máxima rotundidad, el derecho a la tutela judicial efectiva *sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*.

(14) Ha sido García-Añoveros el primero en llamarnos la atención al respecto, y a él debo la raíz del presente trabajo.

es obvio que la mera cita del derecho a la prueba no es suficiente para dictaminar la inconstitucionalidad de las presunciones *iuris et de iure*. Téngase en cuenta que el análisis de los derechos fundamentales no puede ser un análisis aislado, de derechos independientes y absolutos, sino que, para la efectividad del sistema, debe ser un análisis conjunto, tendente a la coordinación. No es pensable un ordenamiento jurídico que pretendiera desarrollar absolutamente todos y cada uno de sus derechos, como si de líneas paralelas e infinitas se tratase; siempre llegaremos a un punto en el que hay que calibrar, entre varios derechos en juego, cuál debe ser preferentemente atendido, labor que en última instancia recae sobre el Tribunal Constitucional. "Como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que, en relación a los derechos fundamentales, establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras, el límite deriva de una manera mediata o indirecta, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos" (15).

Las presunciones se establecen en favor de la Administración tributaria, en apoyo de su efectividad recaudatoria (16); nos encontramos, por tanto, con un bien constitucionalmente protegido: el sistema tributario diseñado por el artículo 31.1 de la Constitución. La limitación que las presunciones *iuris et de iure* suponen respecto al derecho a la prueba será legítima en la medida en que tienda a asegurar la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.

Ahora bien, promocionar un bien constitucional sólo es, en buena lógica, un primer paso imprescindible, pero que no legitima cualquier restricción de derechos fundamentales. Dichas limitaciones, matiza el Tribunal Constitucional, "no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no han de afectar al contenido esencial del derecho" (17).

Respecto a la primera de estas condiciones, la impresión inicial es que puede resultar acertado cualquier apoyo legal a la recaudación de los tributos que es, en definitiva, el fin que se persigue; sobre todo, siendo conscientes de las grandes dificultades con que se encuentra la Administración en la gestión y recaudación tributaria.

Hemos pasado en un relativamente corto lapso de tiempo a un sistema tributario en el que el principio de generalidad ("Todos contribuirán...") es pieza clave, con la consiguiente "masificación" de las relaciones

(15) Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre. *B.J.C.* 44.

(16) "Normalmente, las únicas presunciones legales absolutas que las leyes fiscales establecen, son a favor de la Administración financiera, es decir, sólo protegen al Fisco." Perezagua Clamagirand, Luis, *op. cit.*, pág. 239.

(17) Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1988, de 12 de julio. *B.J.C.* 88/89.

Administración-contribuyentes. En consecuencia, ha sido necesario dotar al poder de instrumentos efectivos para sus tareas recaudatorias. Entre ellos, las presunciones *iuris et de iure*, que sirven indudablemente a una simplificación o aceleración de la liquidación tributaria.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión (con motivo de la investigación de cuentas corrientes por la Hacienda Pública, donde el derecho limitado era el derecho a la intimidad) de enfatizar la importancia del artículo 31.1 de nuestra norma fundamental: "Parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma, se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen, debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta" (18).

¿Con qué argumentos podríamos contrarrestar este aparentemente razonable apoyo a la vigencia del artículo 31.1?

De un lado, porque el mismo Tribunal ha puesto tanto o más énfasis en la salvaguarda del derecho fundamental del artículo 24.2. Sirva como ejemplo de esta actitud jurisprudencial la Sentencia 30/86, de 20 de febrero, en la que se sostiene que la constitucionalización del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes impone una nueva perspectiva y una sensibilidad mayor, de suerte que se debe proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación. En esta ponderación de intereses enfrentados, cabe introducir como dato significativo la distinta ubicación constitucional de los preceptos en juego: aunque ambos se sitúen en el capítulo segundo del Título I, el artículo 24 aparece en su sección 1.^a, dedicada a los derechos fundamentales y las libertades públicas (especialmente protegidos) mientras que el artículo 31 lo hace en la sección 2.^a, "de los derechos y deberes de los ciudadanos".

De otro lado, y este es argumento decisivo, el conflicto presente entre bienes constitucionales (art. 24 *versus* art. 31) no existe en puridad, pues los fines a los que tienden las presunciones *iuris et de iure* no conectan, siendo estrictos, con lo establecido en el artículo 31. Las presunciones pretenden facilitar la gestión de los tributos con una finalidad claramente recaudatoria; y los objetivos del artículo 31 son, en efecto, recaudatorios, mas no simplemente recaudatorios, no asépticamente recaudatorios; la recaudación a la que sí sería razonable tender es a una

(18) Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, *B.J.C.* número 44.

recaudación "comprometida", acorde con los principios del artículo 31 y, desde luego, las presunciones *iuris et de iure* no son un exponente logrado, ni mucho menos, de los principios constitucionales en los que se pretende basar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Esta llamada de atención sobre la inadecuación, la no conveniencia de las presunciones en el seno de un sistema tributario verdaderamente justo y basado verdaderamente en la capacidad económica de los contribuyentes es perfectamente constatable en la doctrina (19).

Por tanto, no es sostenible que las presunciones *iuris et de iure* representen una confrontación entre el servicio de los objetivos del artículo 24 y del artículo 31. En la medida en que las presunciones no suponen un apoyo recto e indubitado a la vigencia de nuestro sistema tributario, tal y como ha sido constitucionalizado, el conflicto decae y no puede considerarse proporcionado el olvido de las exigencias del artículo 24.

Contando con lo dicho hasta ahora, pero sabedores de que el cumplimiento o no de esta primera condición reposa en conceptos jurídicos indeterminados (razonabilidad, proporcionalidad) difíciles de consensuar, vamos, a mayor abundamiento, a analizar la segunda de las condiciones, donde, pensamos, el juicio puede ser más rotundo.

Este requisito consistía, recordémoslo, en que la limitación de un derecho fundamental no puede afectar al contenido esencial de tal derecho.

(19) "Las presunciones *iuris et de iure*, propias de sistemas impositivos imperfectos, deben ser erradicadas de sistemas fiscales modernos." Blanco González, Raúl: "Las presunciones *iuris et de iure* en los intereses de los préstamos en la legislación fiscal actual", *Carta Tributaria* núm. 57, 1987, pág. 1. "Las presunciones no contribuyen a la perfección técnica del tributo, al renunciarse a la determinación exacta de los elementos cualitativos o cuantitativos de la relación jurídico-tributaria. En una reforma como la iniciada por la Ley 50/77, caracterizada por un intento de lograr veracidad y realidad en las bases imponibles de los contribuyentes, su existencia es un síntoma de debilidad de la Administración tributaria." Carbajo Vasco, Domingo: "La presunción de onerosidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núms. 166-167, 1983, pág. 838. "El concepto más amplio de Justicia, el más concreto de Justicia Distributiva y el no definido de Justicia Fiscal exigen como premisa la tributación cierta sobre datos reales exaccionada a quien corresponda por sus actos o situaciones. Las leyes son tanto más perfectas cuanto mayor es su definición de los elementos esenciales de la relación tributaria." Banacloche Pérez, Julio: "Las presunciones tributarias", *Impuestos* núm. 4, 1988, pág. 164. "La aplicación de las presunciones comporta elevados costes sociales, porque las presunciones tributarias se mueven en la banda de los promedios o de los mínimos y, por ello, favorecen a las unidades económicas de mayor capacidad contributiva." *Presentación de Crónica Tributaria* núm. 13, 1975, pág. 14. "La presencia de las presunciones *iuris et de iure* proclama una perpetua rendición del legislador frente a la investigación científica de la verdad. La tendencia del derecho moderno consiste precisamente en disminuir el número de tales presunciones o por lo menos en crear unos medios que permitan, en ciertos casos, escapar a sus consecuencias cuando las mismas se revelan demasiado brutales o demasiado contrarias a la realidad." Muñoz Sabaté, Luis: *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Editorial Praxis, Barcelona, 1983, pág. 96.

En nuestra opinión, las presunciones absolutas afectan de manera clara a aquello que constituye la esencia del derecho a la prueba, puesto que no se restringe sino que se *anula* radicalmente la posibilidad de probar, dejando al contribuyente en flagrante indefensión. El principio de contradicción, que está en la base no sólo del derecho a la prueba, sino de todo el artículo 24, queda absolutamente desvirtuado, al no ser viable ni siquiera la más mínima actividad probatoria (20).

Hay ciertos límites, ciertas dificultades en el uso del derecho a la prueba (la inversión de la carga de la prueba en las presunciones *iuris tantum*, por ejemplo) que pudieran tal vez justificarse, pero declarar dogmáticamente, desde la ley, que todas las pruebas son, *a priori*, no pertinentes, excede de cualquier lógica restrictiva.

En definitiva, la existencia de presunciones *iuris et de iure* podría considerarse inconstitucional por afectar al contenido esencial del derecho fundamental a la prueba (artículo 24.2).

* * *

Conscientes de que ésta es una interpretación extrema, creemos necesario apoyarla abriendo una nueva línea de argumentación, que girará en torno a la idea de indefensión (21), ya que el Tribunal Constitucional, al estudiar el derecho a usar los medios de prueba pertinentes, siempre ha relacionado este derecho con la prohibición constitucional de indefensión (22).

Pues bien, "el concepto jurídico-constitucional de indefensión que el artículo 24 de la Constitución permite y obliga a construir no tiene porqué coincidir enteramente con la figura jurídico-procesal de la inde-

(20) Como es lógico, es imposible la prueba en relación con el hecho presumido (afirmación-resultado, en palabras de Serra), pero sí es necesario probar el hecho (afirmación-base) del que se deriva la presunción.

(21) La idea de indefensión contiene, enunciándola de manera negativa, la definición del derecho a la defensa jurídica: derecho de las partes a hacer valer en *condiciones de igualdad* sus derechos e intereses legítimos y a poder *oponerse contradictoriamente* a las pretensiones adversas a través de la dialéctica jurídica y de las justificaciones oportunas. (Sentencia del Tribunal Constitucional 48/84, de 4 de abril, *B.J.C.* 36; Sentencia del Tribunal Constitucional 156/85, de 15 de noviembre, *B.J.C.* 56, y Sentencia del Tribunal Constitucional 74/84, de 27 de junio, *B.J.C.* 39.) ¿Se respeta en las presunciones absolutas este derecho a la defensa?

(22) "La jurisprudencia o doctrina de este Tribunal recaída en la materia del derecho constitucional a las pruebas es numerosa y las líneas que hasta ahora ha seguido marcan una relación muy estrecha entre negativa de las pruebas e indefensión." Sentencia del Tribunal Constitucional 51/85, de 10 de abril, *B.J.C.* 49. Y es que, ciertamente, el concepto de indefensión engloba a las demás violaciones de derechos constitucionales que se colocan en el marco del artículo 24.

fensión. Si bien el Derecho procesal, en aras de sus propias necesidades de estructuración de los procesos y para facilitar el automatismo y la tramitación de los procedimientos judiciales, presenta un contenido marcadamente formal, en el marco jurídico-constitucional no ocurre lo mismo" (23). La indefensión que sanciona la Constitución —según el criterio de nuestro Tribunal— es una "indefensión *material*". Esto significa que, para juzgar si recae o no, han de introducirse "factores diferentes del mero respeto, o a la inversa, de la mera infracción, de las normas procesales" (24). Y no se produce esta correspondencia, al menos de forma ineludible, sencillamente porque se va a atender a las circunstancias materiales en que se ha desenvuelto cada caso, para ver cuáles han sido en el fondo los hechos; al Tribunal Constitucional lo que le importa es si ha habido o no posibilidad de defensa *en términos reales y efectivos*. Este es el criterio clave, y de él podría, quizá, deducirse que nuestro Tribunal se inclinaría, más que por una descalificación total, genérica (y en esa medida formal) de las presunciones *iuris et de iure*, por una remisión a las circunstancias materiales que concurran en cada supuesto. Es decir, sería necesario un análisis individualizado de cada presunción —e incluso, dentro de ella, análisis de cada supuesto concreto— para poder determinar si, en efecto, recae la indefensión o no (25).

Sin embargo, debemos advertir que esta labor concreta, "material", es una tentación peligrosa. Recordemos que, por figurar el 24.2 en una zona de la Constitución especialmente protegida, alegando su vulneración, puede llegarse hasta el recurso de amparo. Ello obligaría al Tribunal Constitucional, en todos los casos en que, por aplicación de una presunción absoluta, un contribuyente se sintiera "indefenso", a entrar a analizar materialmente el caso. Desaparece así la eficacia omnipotente (característica por nosotros criticada) de este tipo de presunciones, encontrándonos con una vía abierta (aunque sea en última instancia) a la contradicción. El Tribunal Constitucional nunca podría argüir, para rechazar sistemáticamente estos hipotéticos recursos, que frente a las presunciones *iuris et de iure*, hay una intrínseca "impertinencia" de las pruebas, que elimina la existencia de indefensión; tal actitud supondría valerse de una concepción formal de la indefensión, posibilidad que ha sido desterrada por el propio Tribunal.

En consecuencia, creemos que nuestro Tribunal no se conformaría con la conservación de una norma viciada como el artículo 118.1 de la

(23) S.T.C. 48/1984, de 4 de abril. *B.C.J.* 36.

(24) S.T.C. 48/1984, de 4 de abril. *B.C.J.* 36.

(25) "Las presunciones absolutas, aunque utilizadas con profusión en nuestro sistema tributario, han de serlo con suma precaución, ante la posible indefensión del contribuyente más débil." Carabajo Vasco, Domingo: "Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto de Sociedades", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núms. 166-167, 1983, pág. 821.

L.G.T. que, al permitir la vigencia de presunciones que no admiten la prueba en contrario, está, en definitiva, delegando en el Tribunal Constitucional la resolución de las "contrapruebas" que puedan plantearse.

Además, y este es un hecho significativo, en la jurisprudencia constitucional en materia tributaria hay, cada vez más, claros signos de rechazo de todas aquellas situaciones o preceptos en los que domina la nota de la rigidez, la uniformidad, el carácter absoluto, la abstracción..., notas todas que muy bien definen a las presunciones *iuris et de iure*, al estar la posibilidad de defensa contradictoria completamente vedada.

Citemos dos sentencias en las que, precisamente, el fallo supuso la declaración de inconstitucionalidad de determinadas normas:

Por un lado, en la S.T.C. 141/1988, que declara la inconstitucionalidad de parte del artículo 57.1 del Texto Refundido de la Ley del I.T.P. y A.J.D., leemos: "Es de destacar la generalidad del precepto controvertido (. . .) así como el carácter rígido del mismo, que no se adapta a las modalidades y particularidades de los distintos procesos, por lo que su aplicación puede originar consecuencias de diverso alcance, aspecto que no ha sido tenido en cuenta por el legislador."

Y, por otro lado, en la archiconocida S.T.C. 45/1989, el Tribunal, aun advirtiendo que "es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica", estima, sin embargo, que no puede ignorarse el hecho de que "en ésta, hay supuestos en los que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia de las circunstancias que *normalmente* la justifican. El legislador de 1978, al optar por la sujeción conjunta, debió, en consecuencia, tomar en cuenta esta posibilidad para establecer en estos casos fórmulas de imposición separada". Es decir, el Tribunal Constitucional no se conforma con preceptos que van a ser útiles *normalmente*, sino que debe estar prevista la solución para los supuestos excepcionales. Ello enlaza perfectamente con el tema de las presunciones, cuyo fundamento reposa, en gran medida, en el principio de normalidad (26).

Al seguir esta líneas, el Tribunal Constitucional está, a la vez, contrarrestando cierta tendencia a supervalorar el principio de seguridad jurídica, a hacer de él un uso en exceso polivalente, olvidando, quizá, su función de garantía del administrado frente a la Administración (27).

(26) Serra Domínguez, Manuel: *Op. cit.*, págs. 561, 562 y 563.

(27) Precisamente Sainz de Bujanda, entre los puntos claves de la seguridad jurídica, alude al "no cercenamiento de recursos y de otros remedios jurídicos". Sainz de Bujanda, Fernando: "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", en *Hacienda y Derecho*, t. III.

Insistimos con un nuevo párrafo de la misma sentencia: “La validez en principio del sistema de sujeción conjunta no puede ser entendida en términos tan absolutos que permitan ignorar la existencia en la práctica de supuestos en los que su aplicación concreta resulta imposible o produce efectos discriminatorios.”

Creemos que esta preocupación puede hacerse extensible analógicamente al tema de las presunciones *iuris et de iure*, permitiéndonos así presumir (*iuris tantum*, por supuesto) cierta sensibilidad del Tribunal en línea con nuestros planteamientos.

* * *

Llegados a este punto nos parece conveniente hacer referencia a una cuestión que ha dividido profundamente a la doctrina: la naturaleza jurídica de las presunciones *iuris et de iure*, figura controvertida donde las haya (28), por ocupar un terreno fronterizo, a medio camino entre lo eminentemente procesal y lo sustantivo.

La evidente función procesal de este tipo de presunciones (relevante de la carga de la prueba haciendo imposible la contraprueba) implica en un plano lógico, como ha señalado Carnelutti, una función de Derecho material. Afirmar que “dado un hecho, debe admitirse otro, sin posibilidad de lo contrario, quiere decir que los efectos jurídicos del segundo derivan del primero”. O lo que es lo mismo: significa atribuir, por vía indirecta, los efectos jurídicos del hecho presumido al hecho conocido. Y Carnelutti concluye preguntándose si lo que comenzó siendo una eficacia o función procesal no termina siendo, en definitiva, también una eficacia o función de derecho tributario material (29).

Hay autores que llegan a negar que las *iuris et de iure* sean verdaderas presunciones; “no son —dice Serra— sino disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunciones” (30); y Muñoz Sabaté afirma, parafraseando a Guasp, que las presunciones absolutas son “ajenas por completo al derecho a la prueba. Más aún: nada tienen que ver con el concepto de presunción, pues se trata de auténticas normas jurídicas que por un erróneo enfoque, debido casi siempre a razones históricas, reciben esta incorrecta formulación” (31).

(28) “En pocas instituciones jurídicas existe un mayor desacuerdo dogmático”. Serra Domínguez, Manuel: *Op. cit.*, pág. 550.

(29) Carnelutti: *Sistema de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, 1944, t. II, pág. 540; citado por Pérez de Ayala, José Luis: *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 185.

(30) Serra Domínguez, Manuel: *Op. cit.*, pág. 565.

(31) Muñoz Sabaté, Luis: *Op. cit.*, pág. 95. Guasp, Jaime: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, I, 1.ª parte, Madrid, 1945, pág. 378; Sánchez Pino, Antonio José: “Las posiciones y ficciones en el Sistema Tributario”, tesis doctoral en preparación.

A tal extremo llega “la confusión en el lenguaje y los conceptos” (32) que el análisis de cualquier presunción absoluta conlleva, como primer paso obligado, determinar —a menudo sin resultados— si se trata propiamente de una presunción, de una ficción (33), de una norma de valoración imperativa ... (34).

Nuestra posición respecto a estos debates científicos es, en cierto modo, escéptica. Parece sobre todo, como si al situar a las presunciones en el derecho sustantivo, el problema de la imposibilidad de prueba desapareciera, por esa concepción tradicional que relega las cuestiones probatorias al terreno procesal, considerando que no tienen razón de ser en el ámbito sustantivo, donde el legislador goza de libertad para el diseño de las normas.

Pues bien, si ponemos en entredicho la importancia de estas discusiones doctrinales, es por entender que también en el Derecho tributario material la prueba desempeña un papel de trascendental importancia. En la medida en que la norma tributaria sustantiva debe tener su fundamento en una manifestación de capacidad contributiva, dicha manifestación debe ser cierta, debe estar probada (35); hay, por tanto, en el fondo de cada norma tributaria un problema de prueba, esencial por estar en juego la raíz de todo sistema tributario: la capacidad económica. Capacidad que, en ocasiones, se considera cierta, probada, en base a presunciones *iuris et de iure*, que no pueden ser enervadas por el contribuyente.

Frente a esta situación ha reaccionado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 10 de noviembre de 1988, conectando con pronuncia-

(32) Rosenberg: *La carga de la prueba*, Buenos Aires, 1956, pág. 179; citado por Pont Mestres, Magín: “Presunción en el préstamo a sociedades”. *Gaceta Fiscal* núm. 12, 1984, página 151.

(33) “La ficción es la imposición de una irrealidad o inexactitud, mientras que la presunción, lo mismo si se considera como medio de prueba que si es la razón de ser de determinadas reglas jurídicas, supone siempre una probabilidad.” García Garrido, M.: “Sobre los verdaderos límites de la ficción en Derecho romano”, *Anuario de Historia de Derecho español*, 1957-58, pág. 309. Véase Pérez de Ayala, José Luis: *Op. cit.*

(34) En el sistema anterior a la reforma, eran “tema estrella” las presunciones de reparto de dividendos en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. Posteriormente, la doctrina se ocupó con profusión —y seguirá en ello— de la valoración de mercado en las operaciones vinculadas. Pueden consultarse amplias notas bibliográficas en Gota Losada, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, t. II, capítulo V: “Rendimientos presuntos”, páginas 243 a 247, y Capítulo VI: “Operaciones vinculadas”, págs. 574 a 594. En estos días, el debate “calificador” se va a centrar, estamos seguros, en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

(35) “Dado que el concepto de capacidad se refiere necesariamente a una actitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias.” Moschetti, Francesco: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 303.

mientos anteriores de la Corte Costituzionale italiana (36). Y el razonamiento del Tribunal Constitucional (del que omitimos los aspectos que no guardan relación con el tema de las presunciones) viene a ser el siguiente:

“El legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el sistema tributario justo al que se refiere el artículo 31 de la Constitución española. Pero dichos elementos y circunstancias deben responder en un régimen tributario tal y como viene configurado en el artículo 31 —que incluye los principios de justicia y de igualdad— a la situación económica *real* de los sujetos pasivos del impuesto. Colocado ante la indudablemente difícil tarea de fijar los índices de la capacidad real de los sujetos pasivos del impuesto en cuestión, el legislador se basa, por una parte, en un solo elemento, a saber, las *presuntas* ventajas económicas derivadas de la vida en común. El legislador habría partido, así, de la *presunción* de que la existencia del matrimonio y la confluencia de los rendimientos e incrementos de patrimonio de quienes lo forman producen en los cónyuges una capacidad distinta y superior a la que tendría cada uno de ellos, individualmente considerado, lo que se derivaría de las ventajas económicas que comporta el hecho de compartir, por la vida en común, una serie de gastos. Tales ventajas no están presentes en todos los casos, siendo frecuentes las situaciones en que no participan de ellas los integrantes de la unidad familiar. La imposición de la acumulación de rentas no puede legítimamente llevarse a cabo, como aquí se hizo, *presumiéndose* en abstracto, con presunción *iuris et de iure*, sin concreción alguna, el *supuesto* incremento de la capacidad económica de cada cónyuge. La distinta capacidad tributaria de una determinada categoría de sujetos pasivos puede, sin duda, hacer legítimo su peculiar trato fiscal; pero lo que carece de justificación es que la determinación de una mayor carga tributaria para los contribuyentes casados se lleve a cabo sin atención alguna al incremento *efectivo* de su capacidad económica” (37).

Lo más destacable, sin duda, es la inquietud del Tribunal Constitucional, que comienza a investigar si nuestros más básicos principios constitucionales en materia tributaria tienen una verdadera —probada— plasmación en las normas. Estamos acostumbrados a aceptar resignadamente las normas fiscales, sin osar plantearnos si, en efecto, responden

(36) Véase Perrone, Leonardo: “La acumulación de rentas, el principio de capacidad contributiva y la progresividad del sistema tributario”, *Crónica Tributaria* num. 42, 1982. Y sobre las líneas actuales de la jurisprudencia constitucional italiana, véase Schiavolin, Roberto: “Il ‘New deal’ della Corte Costituzionale (Rassegna di Giurisprudenza)”, *Rassegna Tributaria* núm. 3, 1988.

(37) S.T.C. 209/1988, de 10 de noviembre. *B.C.J.* 92.

a los principios del artículo 31, o conformándonos con un vago cumplimiento (38).

Cierto es —y así lo subrayan Zornoza y De la Hucha— que no debe asumirse una concepción del principio de capacidad económica como único criterio de justicia tributaria, pues ello “no se compece con el tenor del artículo 31.1 de la Constitución española” (39). Pero este principio —del que, por supuesto, no procede una visión absoluta— podrá ceder cuando así lo exija la promoción razonable de algún otro principio constitucional, pero no, como ocurre en la práctica, cuando simplemente hay alegaciones imprecisas, poco convincentes, de principios indeterminados y, sobre todo, si hay fórmulas alternativas que lleguen a idénticos resultados sin necesidad de ignorar la capacidad contributiva real (40).

No vamos a extendernos, por no ser objeto central de estos comentarios, sobre el carácter más o menos riguroso del principio de capacidad económica (41). Si hemos recalcado la actitud del Tribunal Constitucional, interesado en desterrar de nuestro ordenamiento tributario

(38) El propio Tribunal Constitucional dio muestras de esta actitud conformista en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo: “Para que el principio de capacidad económica quede a salvo basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.” Es evidente el giro producido en la doctrina de nuestro Alto Tribunal que, frente a esa contemplación genérica, ha pasado a hablar del “derecho fundamental de *cada uno* de los sujetos pasivos a contribuir, de acuerdo con *su propia* capacidad económica” (fundamento jurídico séptimo de la S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero). Como sostiene Moschetti en relación con el análogo caso italiano, la Constitución liga el deber de “todos” a “su” capacidad, y no a la capacidad que demuestra la generalidad de los contribuyentes en la misma situación de hecho. El término “su” realza la conexión con la real capacidad de cada obligado y no con la capacidad abstracta de un hipotético contribuyente medio. Una norma que pueda dar lugar a aplicaciones no referidas a la capacidad contributiva, es desde luego ilegítima, prescindiendo del número de tales violaciones. Moschetti, Francesco: *Op. cit.*, págs. 324 y 325. Por otro lado, es evidente que las exigencias del principio de capacidad económica son más o menos rigurosas dependiendo del tipo de impuesto de que se trate.

(39) Zornoza, Juan José, y De la Hucha, Fernando: “El régimen tributario de las unidades familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988”, *Papeles de trabajo* núm. 1/89, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 36.

(40) “Es exacto que el principio de capacidad contributiva debe ser interpretado también a la luz de las distintas exigencias públicas; pero la valoración de éstas no puede ser llevada hasta el punto de dejar de lado aquel principio y, en definitiva, inaplicarlo. Las distintas exigencias públicas podrán aclarar en un sentido u otro ciertos aspectos elásticos de la norma, pero no podrán nunca violar sus atributos evidentes, tales como la efectividad, la certeza, la actualidad.” Moschetti, Francesco: *Op. cit.*, pág. 323.

(41) Ha sido muy criticada la nueva orientación que el Tribunal ha dado a este principio en las sentencias sobre la unidad familiar (véase Escribano López, Francisco: “Principios de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional” *Papeles de trabajo* núm. 25/89, Instituto de Estudios Fiscales). Lo que a nosotros nos interesa es extraer las consecuencias que de esta doctrina puedan deducirse a efectos probatorios.

aquellos preceptos basados en capacidades económicas no efectivas sino presumidas *iuris et de iure*, es porque nuestra máxima instancia jurisprudencial está, con ello, desmitificando el valor probatorio de las presunciones absolutas, lo cual tiene repercusiones evidentes a la hora de cuestionar la validez constitucional del artículo 118.1 de la Ley General Tributaria.

Ya en la doctrina se ha advertido que esta postura del Tribunal, “de proyectarse sobre el conjunto del sistema tributario produciría, sin duda, consecuencias insospechadas respecto de otras normas en las que se contienen auténticas presunciones tributarias”. (42).

A su vez debe quedar claro que el rechazo de la existencia de normas basadas en capacidades económicas presumidas *iuris et de iure* no conlleva apostar alternativamente por su conversión en presunciones *iuris tantum*.

Esta solución sí fue planteada, —según se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989—, por el Letrado del Estado:

“La capacidad económica debe ser efectiva y real, y el régimen concreto de acumulación de rentas de los cónyuges que regía en 1980 no satisfacía esta exigencia, pues presumía *iuris et de iure* que el incremento de capacidad económica a resultas del matrimonio era exactamente igual al determinado por la suma de las rentas de uno y otro. (...) Un primer remedio de esta situación inconstitucional sería acudir, de nuevo, a una técnica del constitucionalismo americano, a la que quizá apunta el Fundamento Décimo de la sentencia, consistente en hacer la norma “permeable al enervamiento” (*permeable to rebuttal*), “permeabilidad” que debiera, acaso, ser doble: para los cónyuges, que podrían demostrar que el incremento efectivo de su capacidad económica es menor que el presumido por el legislador, y para la Administración tributaria, a la que cabría probar que es mayor (...) Basta para ello con interpretar el artículo 7.3 de la Ley 44/1978 en el sentido de que la acumulación de rentas se basa en la presunción *iuris tantum* de que el incremento efectivo de capacidad económica derivado de la convivencia es el manifestado mediante la acumulación, quedando abierta la prueba en contrario, tanto a los particulares como a la Administración. Conclusión que permite el artículo 118.1 de la Ley General Tributaria.”

Esta labor de parcheo no es, desde luego, la fórmula idónea (al menos de forma general) para enjugar los defectos de las presunciones legales absolutas, y así lo ha dejado claro el Tribunal Constitucional,

(42) Zornoza y De la Hucha: *Op. cit.*, pág. 35, critican el uso por el Tribunal Constitucional del concepto de presunción: “Sólo en un sentido muy impropio puede hablarse de la existencia de una presunción.” En esa misma línea, Perezagua: *Op. cit.*, pág. 237, sostiene que “no hay que confundir el instituto de las presunciones con los simples expedientes técnicos financieros para la medida de capacidad contributiva del sujeto pasivo”.

advirtiendo que dicha “vía de solución puede provocar obvios y gravísimos problemas de gestión tributaria a los que difícilmente podría hacer frente en muchos años, o quizá nunca, nuestra Administración, debiendo tenerse en cuenta que la personalización, corolario de la igualdad y de la justicia tributaria, ha de ser compatible con la generalidad y con la eficacia de la gestión tributaria. (...) La transformación de la actual presunción *iuris et de iure* en *praesumptio iuris tantum*, admitiendo la prueba dirigida a demostrar que no se ha producido el incremento de capacidad económica que el legislador presume, es virtualmente imposible en tanto que no se conozcan con exactitud la magnitud del presumido incremento y los factores que supuestamente lo originan” (43).

Pero es que, además, las presunciones *iuris tantum* dejan más vías abiertas a la crítica, evidenciando que no son un mecanismo ideal en materia tributaria, sobre todo a efectos del Derecho penal tributario, ya que, desde luego, ante la jurisdicción penal, las presunciones legales, aunque sean relativas, quedan por completo invalidadas: “Las presunciones son incompatibles con el proceso penal, donde se busca siempre y sólo la verdad material” (44). Sabido es que el delito fiscal se recoge en un precepto penal en blanco, en cuanto que el tipo delictivo se remite implícitamente a la legislación tributaria para completar los elementos objetivos de la defraudación. “Ahora bien, el hecho de que nos hallemos ante una norma penal en blanco no quiere decir que quepa admitir el injerto de presunciones legales en el tipo delictivo a través de la norma fiscal que lo complementa.” Y es que la “inversión de la carga material de la prueba es contraria al derecho fundamental a la presunción de inocencia, sin que el juez penal pueda sustituir la certeza real por la certeza lógica basada en presunciones legales” (45).

Por tanto, nos limitamos a criticar la existencia de presunciones *iuris et de iure*, que deberán ser evitadas mediante la utilización de otros cauces de gravamen, sin que las presunciones *iuris tantum* sean, como aparentan, una terapia convincente.

(43) S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero. Debe quedar claro que, con esas palabras de rechazo a las presunciones *iuris tantum*, el Tribunal Constitucional no está, en absoluto, defendiendo a las *iuris et de iure*, sino que está planteando la necesidad de buscar otras alternativas.

(44) Auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, recogido por Martínez Lafuente, Antonio: “Comentarios de Jurisprudencia”, *Impuestos*, núm. 10, 1989.

(45) Estamos a la espera de un inminente pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el que tendrá que tratar esta cuestión de la presunción de inocencia del contribuyente, a la que alude el ya citado Auto de 16 de diciembre de 1988. (Véase la nota 53).

Aquí ya entra la imaginación del legislador que, en cumplimiento eficaz de su tarea, debiera ser capaz de diseñar normas viables sin el sacrificio innecesario de derechos fundamentales (46).

* * *

Sería éste el lugar para el balance, si no fuera innecesario, por haber quedado ya patente nuestra valoración sobre las presunciones, ciertamente crítica; crítica que se convierte en oposición frontal en el caso de las presunciones absolutas: la reforma de la Ley General Tributaria tendría que suprimir la posibilidad de su existencia o, cuanto menos, poner límites estrictos a esta prerrogativa legal.

Y es que debe ir, aunque sea poco a poco, desterrándose la idea de la debilidad de la Administración tributaria, intrínsecamente impotente para sus tareas recaudatorias y a la que hay que arropar a toda costa. La lucha contra el fraude fiscal es un objetivo de importancia indudable, y siempre se ha señalado, a este respecto, la utilidad de las presunciones; pero no hay fin que todos los medios justifique. Hasta ahora, cualquier apoyo a la recaudación podía parecerse lícito, para contrarrestar sus carencias. Hoy, sin embargo, la Administración está más dotada, cuenta cada vez con más poder, mayor información, mejores instrumentos de control, y ya sí es lógico empezar a exigirle pulcritud en sus comportamientos, porque ello no conlleva renunciar a la eficacia (47).

Ni mucho menos se confundan nuestros planteamientos con una visión del carácter odioso del impuesto. Todo lo contrario: en materia tributaria es importante lograr la comprensión, la complicidad, incluso, de los sujetos pasivos (48) y, por ello, deben ser evitadas las situaciones, las

(46) "La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir —y no ignorar en cualquiera de sus aspectos— las responsabilidades que les competen." Primera de las Conclusiones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, citadas por Navarrine, S. C., y Asorey, R. O.: *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

(47) "Es preciso considerar que el fraude de ley puede ser combatido, en tutela de la razón fiscal, con el instrumento legislativo sin que esto último quiebre el vínculo de la capacidad contributiva." Micheli, G. A.: "Las presunciones y el fraude de ley en el Derecho Tributario". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 122, 1976, pág. 258

(48) Del Castillo Alvarez-Cedrón, Santiago: "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", *Revista de Administración Pública* núm. 62, 1970, página 157, alude, entre otros criterios negativos para la admisibilidad de las presunciones, a "razones de índole psicológica que influyen nocivamente sobre los contribuyentes, siendo destacable la desmoralización y el desaliento producidos por las presunciones, ante la diferencia económica, resultante en algunos casos en el tratamiento impositivo consentido por la Ley".

normas que proporcionan al contribuyente una clara sensación de injusticia, de indefensión.

* * *

Junto al tratamiento genérico de las presunciones en el artículo 118, la misma Sección de la Ley General Tributaria dedicada a "La prueba" incluye dos presunciones concretas en los artículos 116 y 119.

Según el artículo 116, "las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho".

Esta presunción de veracidad, de certeza, sólo vincula —a modo de confesión (49)— al sujeto declarante y nunca a la Administración que "no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos" (art. 121 de la L.G.T.). El sujeto tiene, no obstante, la oportunidad de contraprobar (rectificar) aunque la contraprueba se limita a la existencia de error de hecho (50).

En el Reglamento de Inspección encontramos varias manifestaciones ampliadas de lo dispuesto por el artículo 116: de un lado, el artículo 62 recalca que "los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho" y, de otro lado, el artículo 61 establece que "en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho".

El artículo 119 de la Ley General Tributaria nos proporciona otro ejemplo de presunción legal, presunción relativa o *iuris tantum*, por admitir la prueba en contrario. Establece este artículo que "la Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario".

(49) "El célebre artículo 116 creó una presunción de certeza para las declaraciones tributarias realmente inadecuada. La declaración no crea ninguna presunción, sino que produce un efecto propio de la confesión: *la relevatio ab onere probandi*, y omitió decir que hace prueba contra su autor (art. 1.232 del Código civil). Los errores de este artículo proceden de haberse ido nada menos que al Código civil francés, en que la confesión está situada dentro de las presunciones." Mantero Sáenz, Alfonso: *Op. cit.*, pág. 250.

(50) Véase Sánchez Serrano, Luis: *Op. cit.*, págs. 168 a 181.

Puede constatarse cómo se alude no sólo a Registros de tipo fiscal, sino también a cualquier otro de carácter público, "como el Registro de la Propiedad, o el Mercantil, por ejemplo" (51).

Por otro lado, el ámbito objetivo de la presunción no se extiende a todo tipo de datos que puedan figurar en un Registro, sino sólo a los referentes a la *titularidad* de bienes, derechos, etc. (no abarca, por tanto, cuestión alguna de valoración de dichos bienes y derechos).

Las leyes de algunos de nuestros impuestos contienen referencias más o menos directas a esta norma de titularidad presunta. Así, el artículo 11.5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sostiene que "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". Precisamente, es en este último impuesto (52) donde encontramos la plasmación más concreta del contenido del artículo 119. Y ello, desde la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que, en el último párrafo de su artículo 11, indica lo siguiente: "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."

Resulta sorprendente que en una Ley que surge como adaptación necesaria, donde todas sus normas tienen como función lógica la de corregir la situación preexistente, nos encontremos con un párrafo superfluo, que se limita a recoger la fórmula —ya de antes vigente— del artículo 119.

Aunque quizá descubramos algún matiz novedoso si, comparando este precepto con el de la Ley General Tributaria, observamos la sustitución de la cláusula "salvo prueba en contrario" por la de "cuando no resulte debidamente acreditada..." y su distinta ubicación en la estructura del artículo.

Son variaciones que, pudiendo parecer irrelevantes, consideramos dignas de comentario: mientras en el artículo 119, la Administración tributaria podía hacer uso de la presunción como principio general, que

(51) Sánchez Serrano, Luis: *Op. cit.*, pág. 190.

(52) Como es obvio, no nos referimos al Impuesto sobre el Patrimonio Neto, todavía no vigente, sino a su sucedáneo provisional —pertinazmente provisional— el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

sólo decaería —*a posteriori*, en el iter lógico— mediante la contrapueba; en el artículo 11, la presunción no es sino una prueba supletoria o final, a la que se recurre en última instancia, en defecto de cualquier otra acreditación de la titularidad.

Aunque el resultado, a efectos prácticos, es idéntico, no deja de ser significativa la nueva redacción, más próxima a nuestros planteamientos, por relegar a las presunciones a un papel extremo, residual (53).

(53) Con posterioridad a la redacción de estos comentarios, ha visto la luz la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (*B.O.E.* de 30 de mayo), mostrándonos una clara sintonía con las principales tesis suprascritas. El Tribunal se plantea la constitucionalidad de la presunción *iuris tantum* contenida en el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria. "En sustancia —puede leerse en el fundamento jurídico octavo— la representación actora sostiene que el precepto legal configura una injustificable inversión de la carga de la prueba que lesiona el derecho fundamental a la presunción de inocencia." Por lo que tiene la relación —*mutatis mutandis*— con las cuestiones objeto de nuestro artículo, ya sería apreciable que el Tribunal estime en este caso (en contraste con las restantes y múltiples pretensiones de inconstitucionalidad que ha de tratar en la Sentencia) que "las objeciones tienen sin duda mayor relevancia constitucional y una más sólida consistencia argumental" y que "debe respaldarse el planteamiento general que los recurrentes hacen". Pero, además, la desestimación final del recurso no debe traducirse con contrariedad, puesto que se rechaza gracias a una interpretación de las presunciones *iuris tantum* mitigadora de su poder. ("No debe entenderse como una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos." "No es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa") y, sobre todo, porque el Tribunal aprovecha para declarar circunstancialmente que el fallo hubiera sido distinto si de una presunción *iuris et de iure* se tratase ("Es evidente que la norma impugnada no establece una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección, que sería incompatible con la presunción constitucional de inocencia, ya que expresamente admite la acreditación en contrario").