

DR 20 51

La Asignatura a Hacienda Pública II, título Las presunciones en el impuesto de sucesiones y donaciones. Autor Eugenio Gutiérrez López. Día de grabación 11 de marzo de 1981.

Día de emisión 25 de marzo del 81. Antes de analizar el tema en concreto, es preciso hacer una breve mención de las presunciones como medio de prueba en el derecho tributario. Nuestra ley general contempla las presunciones, incluyéndolas entre los medios de prueba admitidos en derecho, en perfecta conexión con los otros regulados en el Código Civil Art.

1215 y siguientes, y en la Ley de Enjuiciamiento Civil Art. 578 y siguientes. En el artículo 118 de la ley general tributaria se establece que las presunciones pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que las leyes expresamente lo prohíban.

El apartado segundo del mismo precepto señala 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 trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Contempla, por tanto, los dos tipos de presunciones que se conocen en el derecho civil, la presunción en juris tantum y las presunciones juris et de jure. Pasando ya a estudiar el tema en concreto en el ámbito del impuesto de sucesiones, hemos de significar como premisa advertencia la existencia de un texto refundido, regulador de la materia y de un proyecto de ley pendiente de discusión por las Cortes Generales que ha de hacerlo en un futuro próximo.

Del estudio simultáneo de ambos textos se infiere que no existen graves modificaciones en la normativa anterior y la actual, sino pequeños matices que es conveniente deslindar. Veamos pues cómo está regulada la cuestión en el texto refundido y más tarde aludiremos al proyecto de ley. En el texto refundido del impuesto de sucesiones tras emisiones de actos jurídicos documentados se establece concretamente en el artículo 21 que estarán obligados al pago como contribuyentes en las adquisiciones por herencia o legado los causabientes cualquiera que sean las estipulaciones en contrario que establezcan éstos o las discusiones ordenadas por el testador.

Por su parte, el artículo 24 del mismo texto establece que se presume la existencia de transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales resultara la disminución del patrimonio de una persona y sincrónicamente o con posibilidad pero nunca después de los años el incremento patrimonial del cónyuge de los descendientes o de los hijos adoptivos o cónyuges de cualquiera de ellos. Se presume también la existencia de transmisión lucrativa cuando fallecido una persona sin dejar cónyuge viudo ni descendientes o hijos adoptivos los mismos registros acusar en el desenvolvimiento del patrimonio del causante disminuciones que sincrónica o posteriormente pero nunca después de tres años sean correlativas al incremento en el patrimonio de los herederos o legatarios. También en el apartado C se señala que se presume tal transmisión cuando de la investigación de las altas y bajas de la impuesta

industrial resultare el alta del descendiente o cónyuge por razón del mismo negocio en el que se dio la baja de ascendiente o de otro cónyuge.

En ningún caso, señala el apartado II, serán de aplicación las normas anteriores respecto de las disminuciones de capital o altas y bajas de la impuesta industrial acaecidas antes de los cinco años desde la notificación al interesado de las propuestas de liquidación. Si contemplamos actualmente el proyecto de ley pendiente de discusión por las Cortes, se observa que según el artículo 9 apartado primero se presume que forman parte del caudal hereditario para los efectos de liquidación y pago del impuesto los bienes y derechos de todas clases que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta un periodo máximo de un año anterior a su fallecimiento. Los bienes y derechos que en periodo de tres años anterior al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en el usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero legatario pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

Y en tercer lugar los bienes y derechos que hubiesen sido transmitidos por el causante durante el plazo de tres años anteriores a su fallecimiento reservándose del usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio salvo que se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones. El apartado segundo de este citado precepto señala que los bienes y valores depositados por el causante bajo cualquier tipo de contrato civil o mercantil en forma indistinta con otros titulares se presumirá que les pertenecen por partes iguales salvo prueba en contrario. Concretamente el apartado siguiente señala que las presunciones anteriores podrán desvirtuarse mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos metálicos bienes o derechos subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente o con gastos razonablemente causados a juicio de la administración.

En el caso de rentas o pensiones vitalicias se trata también a la equivalencia de las contrapesaciones pactadas. En cuanto a los bienes y derechos depositados se admite prueba en contrario en cuanto a la titularidad de los mismos. Hay que indicar asimismo que las posibles discrepancias que se susciten entre la administración tributaria y los contribuyentes en estas cuestiones ya no son resueltas por los jurados tributarios como establecía el texto refundido vigente sino que conforma la ley 32 de 21 de junio del año 80 la supresión de estos órganos supone la atribución de sus funciones a los órganos gestores de la administración tributaria.

Eran por tanto los tribunales económico administrativos o en su caso los tribunales jurisdiccionales los que resuelvan las posibles controversias. También el proyecto en su artículo 10 apartado 1º establece la presunción de la existencia de transmisiones lucrativas cuando los registros fiscales o de los datos que obren en la administración en relación con el impuesto del patrimonio neto resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad pero nunca después de tres años el incremento patrimonial del cónyuge descendientes herederos o legatarios y también en las adquisiciones a título oneroso realizadas

por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad a menos que se pruebe la previa existencia en el patrimonio de estos de bienes suficientes para realizarla. Ciertamente el tema de las presunciones es uno de los que merece una regulación mucho más coherente puesto que se sustituye la posibilidad de prueba en contrario en muchos aspectos dejándose indefenso al contribuyente.

La razón de ello quizá obedezca al deseo de evitar el fraude fiscal tan generalizado en nuestro sistema y más particularmente en el impuesto que comentamos. Con ello se conseguiría que la eficacia recaudatoria se constituyese en elemento subsidiario en beneficio de una mayor justicia en la tributación.