

## CONCLUSIONES GENERALES

Primera. *Concepto de presunción.* La presunción jurídica es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.

La presunción se integra, en todo caso, de una afirmación base, una afirmación presumida y el enlace. El primero de estos elementos se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; la afirmación presumida es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base una vez verificado; finalmente, el enlace consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.

Segunda. *Antecedentes de la presunción.* A pesar de que la presunción jurídica tuvo sus mejores exponentes en el derecho romano posclásico, indefectiblemente ella germinó en la retórica griega, la cual fue piedra angular en el desarrollo de esta institución al ofrecer una teoría y una clasificación de la prueba. Otros antecedentes de la presunción se encuentran en las doctrinas de los glosadores y los canonistas. Los primeros hicieron una clasificación cuatripartita, y los segundos, al jerarquizar las pruebas, colocaron las bases en las que se sustentarían los posteriores sistemas legales de las pruebas. En el Renacimiento también se preocuparon por desarrollar los estudios en torno a esta figura jurídica, destacando Le Duaren y las obras de Alciato y Menochius. Posteriormente, enaltecen a la presunción autores como Pothier y Tancréde hasta consagrirla en el Código napoleónico. Más tarde, la presunción se vuelve tema de reflexión de ilustres filósofos del derecho, como Gény, Ihering, entre otros. En tiempos más recientes creció el interés por el análisis de tan importante figura entre procesalistas, privatistas, filósofos, penalistas, constitucionalistas y fiscalistas, lo que

permite afirmar que la presunción tiene repercusión en todas las ramas del derecho.

Tercera. *Concepto de ficción*. La ficción constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. Se trata de un supuesto jurídico que no existe en realidad.

Cuarta. *Antecedentes de la ficción*. La ficción, como uno de los instrumentos de la técnica jurídica, fue utilizada desde tiempos remotos por los juristas, sobre todo por los romanos, de quienes era predilecta y a cuyo formalismo se adaptaba perfectamente. No existe en la historia régimen jurídico que haya excluido el uso de las ficciones.

Quinta. *Distinción entre presunción y ficción*. Un elemento importante que distingue las *praesumtio iuris* de las ficciones está en el fundamento de unas y otras. Mientras el fundamento propio de las presunciones es lo creíble, lo verosímil, la irrealidad del hecho admitido es, por el contrario, la característica de las ficciones. Además, mientras que con las presunciones se ordena al juez inferir de ciertos hechos la existencia de otros hechos, en las ficciones no se habla de argumentaciones.

Sexta. *Utilidad de las presunciones y ficciones en materia fiscal*. La doctrina, la legislación y la jurisprudencia en la materia han subrayado el uso de las presunciones y las ficciones jurídicas como instrumentos importantes en la lucha contra fenómenos tales como la defraudación, la elusión, el fraude a la ley y también para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los contribuyentes.

Séptima. *Constitucionalidad de las presunciones absolutas*. La constitucionalidad de las presunciones absolutas siempre es cuestionada; el problema de fondo de las presunciones legales absolutas es que, en la reacción contra el fraude de ley, el legislador configura hechos representativos de los hechos imponibles, por asimilación, pero sin que aquéllos manifiesten una equivalencia válida desde el punto de vista de la capacidad económica. Se gravan, como si fuesen hechos imponibles, hechos que, en todo caso, representan el comportamiento elusivo del contribuyente.

Octava. *Constitucionalidad de las ficciones tributarias.* Las ficciones contenidas en normas jurídicas sustantivas están frecuentemente sujetas a un análisis constitucional y se confrontan fundamentalmente con los llamados principios de justicia material, de entre los cuales sobresalen los de capacidad contributiva o equidad tributaria y de legalidad.

Novena. *Similitud entre las presunciones absolutas y las ficciones.* La línea divisoria entre la ficción jurídica y la presunción absoluta es extremadamente tenue, por lo que se hace lógico que los postulados para calificar la constitucionalidad de la presunción absoluta sean también los de justicia material del tributo.

Décima. *Constitucionalidad de las presunciones iuris tantum.* Las presunciones *iuris tantum* respetan los principios constitucionales, ya que corresponden a criterios de lógica en su construcción normativa y admiten prueba en contrario.

Decimoprimerá. *El abuso de las técnicas presuntivas.* La implementación de presunciones y ficciones en un sistema tributario debe ser excepcional y con sumo cuidado. La utilización excesiva de presunciones y ficciones, muchas veces poco prudente, puede poner en peligro los principios de capacidad contributiva, igualdad y de reserva de ley.

Decimosegunda. *Noción de gestión fiscal.* La gestión de las contribuciones como parte de la función administrativa consiste en administrar la organización tributaria, determinar, recaudar y fiscalizar los tributos, así como resolver los conflictos que se presenten entre los contribuyentes y la administración.

En el campo de la gestión tributaria se despliega el ejercicio de una actividad probatoria.

Decimotercera. *Facultades de fiscalización y control.* En el derecho comparado, el fisco está investido normalmente de amplias atribuciones de investigación, de control y de comprobación que implican penetrar la esfera jurídica del particular, tales como practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles, requerir la comparecencia de contribuyentes y terceros, exigir la exhibición de contabilidades, documentos u otro tipo de comprobantes y asegurar bienes muebles o inmuebles, entre otras. Las actividades de gestión tributaria tienen las características de ser regladas, apoyadas en una presunción de legitimidad (salvo prueba en contrario), y también pueden ser impugnadas.

Decimocuarta. *Determinación presuntiva.* La determinación presuntiva en México tiene un carácter subsidiario, y generalmente se aplica por la autoridad administrativa en aquellos casos en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración o, habiéndola presentado, deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la administración; este tipo de determinación requiere el uso de indicios, juicios sintéticos y presunciones y tiene como objetivo comprobar la realización del hecho imponible, así como obtener las pruebas necesarias para determinar la base y liquidar los adeudos tributarios. En opinión de la doctrina, y de algunos criterios jurisprudenciales, este tipo de determinación atenta frontalmente contra la seguridad jurídica del particular y vulnera el principio de capacidad contributiva.

Decimoquinta. *La prueba en los procedimientos administrativos.* La prueba en el procedimiento administrativo está regida por el principio de oficialidad, conforme al cual el órgano administrativo está obligado a desarrollar, incluso de oficio, todos los actos de instrucción que considere adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de la información relacionada con la resolución.

Decimosexta. *Concepto de renta.* Renta es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos pecuniarios. En términos legislativos, en España el objeto del impuesto sobre la renta vigente es la renta disponible, mientras que en México el objeto lo constituyen los ingresos obtenidos por el contribuyente.

Decimoséptima. *Naturaleza del impuesto sobre la renta a las personas físicas.* El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto personal y directo que recae sobre la capacidad económica general de las personas físicas, en donde se deben valorar las circunstancias personales y familiares.

Decimotercera. *Antecedentes del impuesto sobre la renta a las personas físicas en México.* Mediante decreto emitido por el Ejecutivo en uso de facultades extraordinarias, el 20 de julio de 1921, se establece el denominado impuesto centenario, el cual fue concebido como un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares.

Decimonovena. *Antecedentes del impuesto sobre la renta a las personas físicas en España.* El primer impuesto sobre la renta español data de 1932 cuando se instauró la llamada contribución general sobre la renta, que fue calificada de sobreimpuesto, merced a que sólo gravaba aquellas rentas consideradas como elevadas (más de 60,000 pesetas), con un carácter suplementario que se conservó hasta 1964.

Vigésima. *Impuesto sobre la renta en México.* En México, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, aplica como vínculo de tributación a la residencia, en primer término, y a la ubicación de la fuente de riqueza, en el segundo. Las rentas gravadas por este impuesto son aquellas provenientes de salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamientos de bienes inmuebles, enajenación y adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos, y otros ingresos. Se aplica una tasa con un sistema de doble progresividad, la cual formalmente va del 25% al 28%. La base gravable será la totalidad de los ingresos menos las deducciones autorizadas por cada tipo de ingreso. El ejercicio fiscal coincide también con el año calendario, y la declaración debe presentarse a más tardar el 30 de abril.

Vigesimoprimera. *Impuesto sobre la renta en España.* En la actualidad, España tiene un impuesto sobre la renta de las personas físicas cuyo principal vínculo es la residencia. Las categorías de rentas gravadas son: los rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por ley. La tarifa va de 15.66% a 27.13%. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, las reducciones por rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de hijos, edad, asistencia, discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social, y pensiones compensatorias, lo cual dará lugar a las bases liquidables general y especial. El ejercicio fiscal coincide con el año civil, y el pago, en su caso, debe ser efectuado entre el 10. de mayo y el 30 de junio.

Vigesimosegunda. *Propuesta de reforma en materia de impuesto sobre la renta a las personas físicas.* En México es necesaria una simplificación en materia de impuesto sobre la renta, ya que su aplicación se traduce en un alto costo tanto para el contribuyente como para la administración; de igual forma, hace falta la introducción de un mínimo

personal y familiar, así como una precisión en el objeto del impuesto que da lugar a significativas confusiones, haciendo del tributo un impuesto injusto e inequitativo.

Vigesimotercera. *Discrepancia fiscal (Méjico)*. La autoridad tributaria se encuentra facultada legalmente para comprobar el monto de las erogaciones de las personas físicas en un año calendario y comparar la suma de ellas con los ingresos declarados durante el mismo ejercicio fiscal; si de dicha comparación resultare alguna diferencia, el particular deberá justificar la discrepancia, ya que si no lo hace se presumirá la omisión de ingresos para efectos fiscales.

Vigesimocuarta. *Dividendos fictos (Méjico)*. Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos y en otros casos las entidades llevan a cabo operaciones que, a pesar de no cumplir con las formalidades que le dan el carácter de dividendo según la Ley General de Sociedades Mercantiles, son consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como pago de dividendos, quebrantando principios constitucionales, merced a que están gravando una realidad inexistente, sin que se permita la prueba en contrario.

Vigesimoquinta. *Ficción de valoración (Méjico)*. En materia de valoración, el legislador tributario frecuentemente emplea el término valor de mercado, el cual no tiene ninguna exactitud, y lo maneja como un valor ficto sobre el cual se determinan las contribuciones. Ejemplos de estos casos lo son la discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado, y las operaciones entre partes vinculadas y los ingresos presuntos por adquisición de bienes.

Vigesimosexta. *Ficción de enajenación (Méjico)*. La enajenación es un hecho imponible muy importante para el legislador tributario, pero es también una ficción, ya que sale del concepto típico de enajenación aplicable en derecho privado, como es el caso de la compraventa con reserva de dominio o la enajenación mediante fideicomiso.

Vigesimoséptima. *Ingresos fictos (Méjico)*. Los ingresos fictos por enajenación de bienes son regulados en el artículo 146, párrafo tercero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Se establece la posibilidad de un ingreso (gravable) en crédito; esta ficción, que afecta la base imponible, atenta contra el principio de capacidad contributiva y afecta el desarrollo económico de los contribuyentes y del país al solicitar un pago en efectivo a quien en ese momento no lo tiene. Esta ficción ha

sido respaldada por los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación.

Vigesimoctava. *Presunción iuris tantum de onerosidad (España)*. Consiste en tener por retribuidas todas las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades, y su efecto principal es considerar la existencia de un ingreso para el cedente del trabajo o del bien, que se acumulará a su base imponible de renta.

Vigesimonovena. *Ficción de ingreso (España)*. Cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, o bien se cedan o se presten a un tercero a precio notoriamente inferior al normal de mercado o en forma gratuita, se le dará un tratamiento como si se hubiese aplicado el precio de mercado en la operación y se imputará la obtención de una renta a cargo del prestador o cedente del servicio o del bien.

Trigésima. *Discrepancia patrimonial (España)*. La posesión de elementos patrimoniales por parte del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya tenencia no corresponda con la renta o patrimonio por él declarados, así como cuando se deduzcan de la declaración deudas inexistentes, éstas estarán sujetas a gravamen bajo un régimen especial, salvo que el sujeto pasivo acredite que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Trigesimoprimera. *Ficciones de valoración (España)*. Sería conveniente la creación de una ley de valoración, la cual debiera respetar como mínimo los principios constitucionales, ya que siempre que el legislador tributario español introduce reglas de valoración en el texto legal aplicable al impuesto sobre la renta utiliza ficciones que quebrantan dichos principios constitucionales, matizando de injusticia al sistema tributario.

Trigesimosegunda. *Arrendamiento entre parientes (España)*. Al celebrarse arrendamientos entre parientes, el legislador tributario considera que como entre éstos podrían existir arrendamientos a precios simbólicos con el fin de aminorar las cargas tributarias, es mejor dictar una regla de valoración de modo que se compute un rendimiento de capital inmobiliario mínimo para estos casos, sin importar los términos reales del contrato, lo cual culmina en muchos casos en la imputación de rentas inexistentes, sin la posibilidad de ofrecer pruebas en contra.