

CAPÍTULO II

PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

2.1 Presunciones

Del latín *praesumptio, onis*, significa, acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (*praesumere*), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.¹

Para Cipriano Gómez Lara, presunción viene de la preposición latina *prae* y del verbo *summo*, y significa tomar anticipadamente las cosas. En este sentido, la presunción jurídica debe entenderse como la inferencia o la conclusión que se tiene acerca de las cosas o de los hechos, , aun antes de que éstos se demuestren o aparezcan por sí mismos.²

La presunción es una operación de la lógica formal que realiza el legislador o el juez en virtud de la cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho en función de las máximas generales de la experiencia.

La presunción, en el sentido jurídico que es el que nos interesa, se entiende como el mecanismo del razonamiento, como el raciocinio por el cual se llega al conocimiento de hechos desconocidos partiendo de hechos conocidos.³

Las presunciones se aplican, basicamente, a los hechos jurídicos y convierten en Derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad suceden.

Las presunciones, como inferencias, pueden no verse correspondidas en la realidad con la certeza con que se asumen. Las presunciones siempre comprometen márgenes de

¹ *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, 20ª ed., Madrid, 1984, p. 1063.

² Gómez Lara, Cipriano, *Derecho Procesal Civil*, Ed. Trillas, México, 1984, p. 118

³ *Idem.*, p. 118.

incertidumbre y probabilidades de error, de tal forma que derivando de consideraciones anticipadas, son en muchas ocasiones injustas.

Eduardo J. Couture apunta: “una presunción supone el concurso de tres circunstancias: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad”.⁴

Así podemos decir que, la presunción jurídica se conforma de tres elementos:

El hecho conocido es el que está probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido.

El hecho desconocido es el que deriva del hecho conocido, cuya existencia se acredita presuntivamente.

La relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.

2.1.1 Definición legal de presunción

Un concepto de presunción lo podemos encontrar en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su artículo 379, el cual la define de la siguiente manera:

Presunción es la consecuencia que la Ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana. – esta en los mismos términos en el Código de Procedimientos Civiles del Estado de Puebla en su artículo 410 -.

Esta definición, comparte la opinión de los distintos tratadistas mencionados anteriormente, toda vez que también hace referencia a los mismos elementos de la presunción: un hecho conocido, un hecho desconocido y a la relación de causalidad.

⁴ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 3.

2.1.2 Clasificación de las presunciones

a) *Doctrinal*

Eduardo Palleres, cuando se refiere a los clásicos, dice que éstos dividieron a las presunciones atendiendo a su grado de certeza o probabilidad, en:

- a) leves: son aquellas que, como su nombre lo indica, sólo inclinan levemente, el ánimo del juez, a tener por probado el hecho que de ellas puede inferirse;
- b) medianas: en éstas, la probabilidad de existencia del hecho se encuentra, por decirlo así, balanceada porque del mismo hecho se infieren al mismo tiempo, razones en pro y en contra de fuerza igual, por considerarlo probado, y
- c) vehementes: ponen de ejemplo la que sirvió de base a Salomón para pronunciar su fallo sobre la maternidad del niño que se disputaban dos mujeres.⁵

b) *Legal*

De acuerdo a lo establecido en el artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles, las presunciones son:

- a) Las que establece expresamente la Ley; y
- b) Las que se deducen de hechos comprobados.

De tal manera que, existen dos tipos de presunciones, las que establece expresamente la Ley, conocidas como presunciones legales y las que se deducen de hechos comprobados, conocidas como presunciones humanas.

2.1.3 Presunciones legales

La presunción legal, es aquella que establece expresamente la Ley, de acuerdo con la fracción I del artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

⁵*Ibid.*, p. 55.

De tal manera que estas presunciones tienen su origen en la Ley, de donde deriva que no se puede concebir jurídicamente la existencia de las mismas sin una norma que las sancione, por lo que válidamente puede utilizarse la máxima que impera en el Derecho Penal: *nulla praesumptio iuris sine lege*.

Cipriano Gómez Lara dice que “la presunción legal es el reconocimiento que la Ley ordena o impone que se tenga de una situación de hecho como cierta, cuando ocurren los elementos señalados por la misma, a fin de que se le imputen determinadas consecuencias jurídicas.”⁶

Hay presunciones legales justamente porque la Ley no deja valorar al juez las presunciones, sino que establece en ella misma su eficacia y valor. Para ello, la Ley fija el hecho distinto del hecho a probar y determina que, dado este hecho, debe entenderse verificado el hecho a probar y, por tanto, las consecuencias que de él derivan.⁷

El legislador en el momento en que establezca una presunción en la Ley, debe tomar en consideración la naturalidad y repetición de los acontecimientos de que se trata, lo comúnmente realizado, que con posibilidad se reitera siempre.

Francisco Geny citado por Pérez Becerril nos amplía el panorama y nos dice que “las presunciones legales tienen las siguientes características:

a) son uno de tantos procedimientos de la técnica jurídica, mediante los cuales se elabora el derecho positivo y el judicial;

b) tiene su origen en verosimilitudes y no hace sino generalizar, con algo de temeridad y con espíritu optimista, soluciones aisladas y fragmentarias, en tanto las ficciones contradicen abiertamente a la naturaleza o a lo que consideramos como tal;

⁶ Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 120.

⁷ Carnelutti, Francesco, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Ed. Harla, México, 1987, p. 411.

c) llevan a cabo la reducción simplificadora de los elementos substanciales del Derecho, substituyendo lo cuantitativo por lo cualitativo, siendo esta operación, una de las más importantes de la técnica jurídica;

d) mediante ellas, el jurista tiene por cierto lo dudoso, por seguro lo simplemente probable;

e) responden a la necesidad de obtener seguridad y firmeza en el orden jurídico. La justicia práctica hace necesario convertir lo plausible y probable en certeza legal; tal conversión la realizan las presunciones legales, quienes actúan en el dominio de la prueba por medio de una inducción fundada en probabilidades que pueden llegar al extremo de excluir toda prueba en contrario, y

f) son pruebas indirectas autorizadas por el legislador en casos extremos, cuando es imposible o muy difícil probar directamente determinados hechos.

Justifica el establecimiento de este tipo de presunciones, las cuales dada su naturaleza, constituyen procedimientos anómalos del derecho, contrarios muchas veces a la verdad. El legislador debe sin embargo, establecer presunciones legales en los siguientes casos:

1) Cuando el hecho controvertido es muy difícil o imposible de probar.

2) Cuando se trata de hechos imposibles de aprehender en su materialidad, los cuales, sin embargo, es preciso fijar.

3) Cuando se trata de circunstancias carentes de precisión por su propia naturaleza y que aun siendo examinadas en cada paso particular, no pueden tenerse por ciertas sino con reservas importantes”.⁸

⁸ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, pp. 56-57.

Es debido a la complicación de las relaciones sociales que ha aumentado el número de presunciones, el legislador ha tenido que acudir a ellas procurando la estabilidad del Estado

Las presunciones legales pueden ser de dos tipos: relativas (también llamadas *iuris tantum*), o absolutas (llamadas también *iuris et de iure*), según admitan o no prueba en contrario, respectivamente.

a) Presunciones *iuris tantum* (relativas)

Las presunciones legales *iuris tantum* o relativas son aquellas que admiten prueba en contrario.

De manera que, en las presunciones relativas la Ley acredita la existencia de un hecho desconocido, que se deriva de un hecho conocido, hasta que no se demuestre lo contrario.

La presunción relativa sí permite la prueba en contrario para destruir el razonamiento lógico que se plantea a través de la aplicación de la norma jurídica que contiene este tipo de presunción. La norma que la establezca ha de entablar un razonamiento lógico entre un hecho base que se produce en la realidad de los casos y un hecho consecuencia que es el resultado del proceso presuntivo, de forma que la realización del hecho base arrastra la presunción de que se ha producido el hecho consecuencia que, sin embargo, puede destruirse aportando la prueba suficiente de que la deducción lógica señalada en la norma jurídica no ha tenido lugar en la realidad.⁹

⁹ Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995, p. 49.

Hay autores que opinan que el efecto de las presunciones relativas es dispensar de toda prueba a la parte en cuyo favor se den. Al respecto Ugo Rocco afirma que “hay que observar que la dispensa de la carga de la prueba no es absoluta, sino relativa, puesto que quien tiene a su favor una presunción legal *iuris tantum*, está dispensado de probar el hecho alegado, que es presumido por la Ley, pero tiene, sin embargo, que probar los hechos que constituyen las premisas y los presupuestos de la presunción legal”.¹⁰

De manera que, la persona a quien perjudica una presunción legal relativa puede desvirtuarla de la siguiente forma:

- a) Destruyendo la falsedad del hecho presumido mediante la prueba de lo contrario, y
- b) Eliminando la aplicación de la presunción mediante la aportación de prueba que tienda a destruir la verdad del hecho sobre el cual se funda.

De tal forma que al admitir la prueba en contrario, esta puede dirigirse no sólo al indicio a partir del cual se establece la presunción, si no a la presunción misma.

La eliminación de la presunción *iuris tantum* se realiza en virtud de verdadera contraprueba. Para que dicha presunción actúe en determinado litigio es requisito indispensable que la parte a quien favorece pruebe debidamente en juicio el hecho o hechos sobre los cuales la presunción se cimenta. En consecuencia, la parte a quien perjudica tiene a su vez la posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que se tenga por probado los hechos sobre los cuales la presunción se funda, siendo que el contenido de la contraprueba y de la prueba de contrario, es siempre distinto.¹¹

¹⁰ Ugo Rocco, *Tratado de derecho procesal civil*, Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 121.

¹¹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, pp. 62-63.

b) Presunciones *iuris et de iure* (absolutas)

Las presunciones *iuris et de iure*, como ya lo habíamos comentado anteriormente, no admiten prueba en contrario, por tal motivo son conocidas también como presunciones de pleno y absoluto derecho.

En el caso de las presunciones absolutas se presume un hecho que se da por cierto e indiscutible, obligando al juez a aceptar este hecho, eliminando la necesidad de probar y no sólo la necesidad, sino que también se elimina el derecho de probar, en la medida en que aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable.

Para Hugo Asina, la prohibición de la carga en contrario no significa poder aportar prueba, con el fin de destruir el fundamento de la presunción. Lo que impide es atacar el razonamiento o demostrar la existencia del hecho presumido, no impidiéndose justificar que el hecho invocado como antecedente no existe o no es el que específicamente se requiere por la Ley.¹²

Como se advierte, en la presunciones absolutas la existencia jurídica del hecho o acto establecido a partir del hecho desconocido no puede desvirtuarse con algún medio de prueba, no obstante, lo único que puede combatirse es la existencia del hecho conocido, a partir del cual se establece la presunción.

c) Presunciones humanas

Como ya quedo asentado, las presunciones pueden ser legales o humanas: las primeras las establece la Ley, las humanas las formula el juez.

Hay presunción humana cuando de un hecho debidamente probado, se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquel.

¹²*Ibid.*, p. 64.

Las presunciones humanas son las presunciones de hecho; aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juez y que no constituyen más que un principio de prueba, que debe ser completado con otras presunciones o por otra prueba.

De tal manera que en las presunciones humanas la vinculación entre el hecho desconocido y el conocido para derivar el primero del segundo, se obtiene con base en los razonamientos lógicos que el juez debe expresar.

En las presunciones humanas el juez tiene por comprobado un hecho por ser el resultado lógico o cotidiano de otro hecho confirmado, con la peculiaridad de que ninguno de esos hechos están establecidos por la Ley.

Gian Antonio Micheli, nos dice, “sobre la base de una regla de experiencia, elegida por el juez con prudencia, él está en situación de remontarse a un hecho desconocido, esto es, de considerar este último como probado en cuanto resulta no necesitado de prueba el hecho conocido a base del cual aquella regla le permite considerar probado el hecho desconocido mismo”.¹³

La apreciación de las presunciones humanas se deja por la Ley al libre arbitrio del juez; realmente, a ninguna otra prueba es más necesaria la libertad del juez; pues la operación lógica que da por resultado la deducción que le lleva de un hecho conocido a obtener la verdad de otro ignorado, sería imposible si no se le permitiese para realizarla un amplio margen de discrecionalidad.¹⁴

Estas presunciones se obtienen con base en los razonamientos lógicos que el juez debe expresar, quien debe cuidar que las mismas sean graves, precisas y concordantes: graves, porque es preciso que el hecho conocido en que se apoya la presunción haga sacar

¹³ Micheli, Gian Antonio, *Derecho Procesal Civil, Tomo II*, , Ediciones Jurídicas Europa- América, Buenos Aires pp. 186-187.

¹⁴ De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga, *Derecho Procesal Civil*, Ed. Porrúa, México, 1987, p. 314.

la consecuencia casi necesaria del hecho desconocido que se busca; precisas, porque la presunción no debe ser vaga ni capaz de aplicarse a muchas circunstancias; concordantes, pues las presunciones no deben destruirse las unas a las otras.¹⁵

De tal manera que, este tipo de presunción origina que se lleguen a inferir hechos con consecuencias diferentes, a pesar de que deriven del mismo hecho conocido, ya que juega un papel muy importante el ánimo, los conocimientos y el criterio de quien aplique la norma presuncional. No obstante, con esto no se está afirmando que las presunciones humanas son subjetivas y, al respecto se ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente forma: “que el enlace que ha de buscarse entre la verdad conocida y el hecho que se averigua ha de ser objetivo y no puramente subjetivo” (Tomo XXXIV, pág. 1205). Esta idea que sostiene nuestro máximo tribunal se apoya en que las estimaciones presuntivas del juez pueden ser revisadas por el Tribunal Superior de Justicia o por la Suprema Corte, sin que pueda alegarse que la estimación es subjetiva. El juez, con la prueba presuncional no valora, según su estimativa peculiar, descubre nexos, atendiendo a necesidades de carácter objetivo.

De lo anteriormente expuesto encontramos una de las tantas diferencias que existe entre las presunciones legales y las presunciones humanas, ya que en las primeras la Ley determina necesariamente el hecho consecuencia derivado de la aplicación de la regla presuncional, y por el contrario en las segundas, corresponde al juzgador derivar del hecho supuesto, el hecho consecuencia a través de la aplicación de la regla presuncional.

Alonso Pérez Becerril, nos dice que “podemos afirmar que la diferencia capital entre las presunciones legales y las humanas consiste en que el valor probatorio de aquellas está determinado por las Leyes y fuera del arbitrio del juez, de tal manera que, si son

¹⁵ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 65.

absolutas, no puede ponerse en duda que tienen tanto valor probatorio como la evidencia; y si son relativas y no se producen pruebas en su contra, producen el mismo efecto jurídico independiente de la convicción que sobre la verdad de los hechos tuviere el juez. No sucede lo mismo respecto de las presunciones simples o humanas, cuyo valor probatorio está enteramente subordinado al ilustrado criterio del juez, según que hayan producido o no en su ánimo plena convicción”.¹⁶

2.1.4 Presunciones en el Derecho Tributario

Es común encontrar construcciones jurídicas, como lo son las presunciones, como medidas que utiliza el legislador para luchar contra la evasión y la defraudación fiscal.

Ernesto Eseverri Martínez señala que “la necesidad de determinar el contenido de las obligaciones tributarias y de prevenir que la actuación de los órganos de la Administración tributaria en su ejercicio no se vea correspondida por falta de colaboración social de los obligados tributarios, conduce a la norma jurídica a disponer el establecimiento de un conjunto de presunciones –supuestos de deducción lógica- que faciliten aquella actividad sin que se dilate innecesariamente el proceso de aplicación de los tributos”.¹⁷

Las presunciones en el Derecho Tributario tienen gran importancia para el Estado, ya que ayudan a la Administración financiera a evitarse la actividad de tener que demostrar, por las dificultades que se le presentan en ese sentido, el probable y no seguro ánimo de defraudar al fisco de contados contribuyentes. Pero por razón de esos pocos casos en los cuales un contribuyente trata de omitir ingresos, elabora una presunción elevada a regla

¹⁶ *Ibid.*, p.68.

¹⁷ Eseverri Martínez, Ernesto, *op. cit.*, p. 17.

general, que viene a aplicarse no sólo a los que han tratado de engañar al fisco, sino también a aquellos que han obrado de buena fe, por el único motivo de que algunos hechos, actos o situaciones que puedan dar origen al nacimiento de una obligación a favor del fisco puedan ser fácilmente ocultados por el contribuyente mediante la elaboración de pruebas falsas.¹⁸

En otras palabras, como la actitud dolosa de algunos contribuyentes agrava la dificultad del fisco para demostrar lo ocultado y la falsedad de lo que oculta, se remedia esta relativa incapacidad, mediante la elaboración de presunciones legales, encaminadas a asegurar una protección al fisco mediante la exoneración de probar, pero que por haberse elevado al rango de regla general no derogable mediante la prueba que se pueda aportar en su contra, dicha presunción se aplica invariablemente a todos los casos, no obstante que en gran parte de los mismos la probable situación, no es el ánimo de defraudar al fisco, sino el de obrar conforme a la Ley.¹⁹

Mario Pugliese dice que “resulta claro que el efecto de las presunciones legales admitidas en las Leyes tributarias, es el de facilitar grandemente la labor de la administración financiera durante la fase del ‘ascertamiento’ oficioso y no de exonerarla totalmente de la prueba del hecho productivo de la obligación tributaria: el hecho que subroga tal prueba, el hecho que permite presumir en vía absoluta o relativa la existencia de una obligación tributaria, siempre va demostrado”.²⁰

Ante la imposibilidad que en ocasiones tienen las autoridades fiscales para determinar el momento en que se celebra un acto jurídico que dé lugar a la obtención de

¹⁸ Vázquez Pando, Fernando A., *Vicios y Errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta* (Escrito en colaboración), Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Ed. Themis, México, 1987, p. 13.

¹⁹ *Idem.*, p.13.

²⁰ Pugliese, Mario, *La prueba en el proceso tributario.*, Ed. Jus, México, 1949, p. 215.

ingresos gravables, el creador de la norma optó por acudir a elementos objetivos que permiten presumir que se ha celebrado un acto jurídico a partir de algunos principios de ejecución del mismo.²¹

La norma de presuncional requiere ajustar su hecho base al hecho que se presume, a efecto de que exista una verdadera conexión lógica entre ambos, de no ser así, implicaría poner al contribuyente en una situación de indefensión respecto a dicha presunción.

De manera que las presunciones en el Derecho Tributario tienden a proteger a la Administración, debido a la debilidad que tiene la misma para conocer de todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana pueda crear a efectos tributarios y que puedan escapar de su conocimiento. Es decir que las presunciones, en el Derecho Tributario responden a la necesidad que tiene la administración fiscal, de evitar y combatir las actividades evasoras de los contribuyentes. Sin embargo, es primordial que la creación de estas presunciones no vulneren los derechos y garantías de los contribuyentes, especialmente de los principios que rigen la tributación.

2.1.5 Presunciones legales en el Derecho Tributario

Como ya quedo asentado las presunciones legales permiten dar por cierto un hecho desconocido, mediante un juicio lógico que el legislador apoya en una supuesta relación causal que los vincula.

La autoridad fiscal, con la finalidad de hacer efectivo el pago de los tributos, goza por Ley, de ciertos beneficios que le permiten realizar, de oficio, las investigaciones necesarias para conocer el correcto cumplimiento de cada prestación tributaria, sin que ello implique estar sujeta a la colaboración de los contribuyentes. Así, con la finalidad de que la

²¹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 150.

autoridad culmine con éxito la actividad que le ha sido encomendada, la Ley le reconoce y le da eficacia probatoria a ciertos supuestos de deducción lógica, tendientes a evitar la evasión fiscal.

La función que desempeñan las presunciones dentro del Derecho Tributario es el de ayudar a evitar la evasión fiscal. A través de las presunciones la autoridad fiscal se coloca en una relación de supremacía con respecto de los contribuyentes, siempre de acuerdo con las facultades que el legislador les ha otorgado, mediante una norma de presunción, y con la intención de que aquellos cumplan con sus obligaciones fiscales.

El Dr. Gonzalo M. Armienta Calderón, nos dice que, mediante la presunción se trata de evitar las maquinaciones que en un momento determinado realicen para evadir el pago del tributo. La autoridad se le coloca en una posición de supremacía y se le otorgan las herramientas necesarias, podrá acotar las posibles salidas del obligado tributario en su búsqueda del no pago, y garantizar, por ende, un sistema redistributivo de la carga fiscal, sano y adecuado a la aptitud contributiva de los contribuyentes. El legislador en su afán de crear normas eficaces, realiza constricciones técnicas que, basadas en conductas anteriores, ponen coto a la actitud fraudulenta del sujeto. Esto permite evitar no sólo la fuga de recursos, sino garantizar la credibilidad del sistema tributario en su conjunto. El Estado, impositivamente hablando, necesita asumir actitudes inteligentes y efectivas, para garantizar la participación de los sujetos en el concurso de los gastos públicos.

La eficacia de las presunciones legales despliega toda su intensidad en el ámbito de la prueba, según se ha reconocido tradicionalmente, y su fin es el de facilitar la actividad administrativa en la gestión de los tributos. Así, mientras en las presunciones *iurs et de iure* eliminan casi toda la actividad probatoria en la medida en que aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable e impiden al tiempo cualquier acción de prueba para el

obligado tributario, las presunciones *iuris tantum*, por su parte, trasladan la actividad de prueba a éste, con lo cual también alivian el ejercicio de la función administrativa que se deduce para la constatación de los hechos con trascendencia tributaria en el curso del procedimiento de liquidación.²²

Es importante apuntar que cuando la Ley establece una presunción debe cuidarse por entablar un correcto equilibrio entre el hecho conocido (el base) y el que se presume de tal forma que uno sea consecuencia del otro, o sea que por la regla de la normalidad de los casos, uno se ve acompañado de otro, es decir que exista una verdadera conexión lógica entre ambos, ya que, si esta relación de probabilidad está ausente de la norma tributaria lo que en realidad se establece en ella es una ficción jurídica.

Resulta fundamental que a través de las presunciones se parta de una probabilidad coherente, racional y lógica, que exista una certeza jurídica entre el hecho base y el hecho que se presume, situación que no acontece cuando se dejan de tomar en consideración los principios que rigen al Derecho Tributario. Por tal motivo, las presunciones legales tributarias contrarían los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones si ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente, no obstante que tengan similar capacidad económica.

a) Presunciones *iuris tantum* (relativas) en el Derecho Tributario

La presunción relativa sí permite la prueba en contrario para desvirtuar el razonamiento lógico que se plantea a través de la aplicación de la norma jurídica que contiene este tipo de presunción. La norma que la establece ha de entablar un razonamiento lógico entre un hecho base que se produce en la realidad de los casos y un hecho

²² Eseverri Martínez, Ernesto, *op. cit.*, p. 9.

consecuencia que es el resultado del proceso presuntivo, de forma que la realización del hecho base arrastra la presunción de que se ha producido el hecho consecuencia que, sin embargo, puede destruirse aportando la prueba suficiente de que la deducción lógica señalaba en la norma jurídica no ha tenido lugar en la realidad.²³

De manera que en las presunciones *iuris tantum*, se libera a la autoridad de probar la afirmación formulada a través de la técnica presuntiva, el contribuyente tiene derecho de desvirtuar, mediante pruebas, el razonamiento lógico jurídico –nexo causal- que une al hecho conocido con el hecho que se presume. No obstante, que la autoridad administrativa esta exenta de probar el nexo causal que une al hecho conocido con el presunto, tendrán que probar la existencia del hecho conocido. El contribuyente ha realizado el hecho imponible que da origen al hecho base, el cual se toma como punto de inicio para darle existencia jurídica al hecho que se presume.

La parte a quien la presunción ayuda, si bien está exonerada de la obligación de la obligación de probar el hecho que forma el objeto de la investigación instructiva, debe, sin embargo, probar el hecho sobre el que la presunción se basa. En otras palabras, está exonerada de probar el hecho A, pero debe probar el hecho B, cuya existencia es suficiente para hacer presumir la existencia del hecho A.²⁴

Puntualizando, las normas que contienen una presunción *iuris tantum* permiten cambiar el objeto de la prueba, de suerte que el ejercicio de la función probatoria se ciñe a constatar que el hecho presumido nunca se ha producido en la realidad, correspondiéndole además, este ejercicio al interesado, pues a la Administración le basta con la precisión del hecho base.

²³ *Ibid.*, p.49.

²⁴ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 215.

Las presunciones relativas (*irius tantum*) al permitir ser desvirtuadas a través de la prueba en contrario, en un principio respetan la garantía de audiencia, sin embargo, su grado de dificultad se encuentra con frecuencia en demostrar lo contrario de aquello que se deriva, afirmativamente, del proceso deductivo de la norma de presunción; esto es realmente lo complicado, aportar la prueba negativa. Por este motivo algunos autores han dado en llamar a esta prueba como la *probatio diabólica*, por la extraordinaria dificultad del contribuyente de aportar la prueba negativa.

b) Presunciones *iuris et de iure* (absolutas) en el Derecho Tributario

Las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario.

El legislador establece presunciones legales *iuris et de iure*, a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes, ya que éstos, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada.²⁵

En las presunciones legales, la existencia del hecho presumido por la Ley, de acuerdo a la presencia de un hecho material conocido, es realmente probable, por lo cual se le otorga valor jurídico.

Pérez de Ayala, considera que se tiene una presunción legal absoluta cuando dado un hecho conocido (A), la Ley impone la certeza de un hecho desconocido (B), siendo este

²⁵ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 149.

hecho (B): naturalmente probable, dado (A); y a la vez jurídico, por estar definido como tal en el ordenamiento positivo. De modo que la Ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).

En el caso de las presunciones absolutas, toma un papel todavía más relevante la necesidad de que exista una verdadera conexión lógica entre el hecho base y el que se presume, ya que lo contrario implicaría poner al contribuyente en un verdadero estado de indefensión, toda vez que no puede, mediante prueba, desvirtuar dicha presunción.

Normalmente, las presunciones legales absolutas que las Leyes establecen, son a favor de la Administración, es decir, sólo protegen al fisco.

Si bien, las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario, esto es que no se puede desvirtuar el razonamiento lógico que une al hecho base con el hecho que se presume, la autoridad fiscal tiene la obligación de probar la existencia del hecho base (hecho conocido), es decir, debe demostrar que realmente existe el hecho base y que por tal motivo se presume otro hecho.

La idea de que las presunciones *iuris et de iure* relevan al órgano administrativo de la acción probatoria e impiden al contribuyente toda acción probatoria, ha conducido a diversos tratadistas, a considerar que en el caso de las presunciones absolutas estamos en presencia de normas de Derecho material, principalmente a Carnelutti²⁶, al destacar la importancia de las mismas en el ámbito material de los tributos, pues si dado un hecho se debe admitir la existencia jurídica de otro sin que quepa la posibilidad de demostrar lo contrario, quiere ello decir que los efectos jurídicos del segundo derivan del primero, o lo que es igual, significa atribuir, por vía indirecta, los efectos jurídicos del hecho presumido al hecho conocido, de modo que la presunción absoluta que es creada para cumplir una

²⁶ Carnelutti, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, vol. II, Buenos Aires, 1944, p. 540.

clara función procedimental, termina cumpliendo una clara función de Derecho material – atribuyendo efectos jurídicos a relaciones de contenido material.

Nuestra opinión es que, no consideramos que las presunciones absolutas puedan convertirse en una construcción jurídica de Derecho material, porque estas son creadas, como ya se había mencionado, como instrumentos que facilitan la acción probatoria de los órganos de la Administración y de igual forma, el mismo órgano puede hacer caso omiso de ellas, es decir, puede dejar de aplicarlas, si se da cuenta de que el resultado de la presunción no corresponde con la realidad de los hechos o conduce a soluciones demasiadas alejadas de ellas, situación que no se puede presentar en el caso de las normas de Derecho material, pues son de aplicación obligatoria.

Podemos concluir diciendo que las presunciones forman parte del derecho procesal, y tienen como finalidad facilitar la actividad administrativa en la gestión de los tributos y, que mientras las presunciones absolutas eliminan casi toda la actividad probatoria, las relativas, por su parte, trasladan la actividad de prueba.

2.2 Ficciones

La ficción es un producto de la facultad imaginativa. Así es como lo podemos apreciar en su definición : Ficción. Acción y efecto de fingir. Invención.²⁷

Las ficciones jurídicas son construcciones ideales que se hacen en las normas de Derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente,

²⁷ *Diccionario enciclopédico ilustrado océano*. Grupo editorial océano. Barcelona España .

considerada preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos.²⁸

Eduardo Pallares argumenta que las, ficciones son conceptos elaborados por el legislador, por la jurisprudencia o por la doctrina, mediante los cuales se establece como verdad algo que está en pugna con la realidad, y a fin de hacer posible la aplicación de una norma jurídica o conjunto de normas jurídicas.²⁹

Francisco Geny, nos desglosa el tema de las ficciones de la siguiente manera:

“a) revelan el aspecto artificial de la técnica jurídica, lo que hay en ella contrario a la realidad de los hechos, es tan sólo un producto de la mente humana;

b) no pertenecen a la doctrina de la prueba; sino que constituyen reglas de fondo, de derecho sustantivo;

c) la razón se sirve de las ficciones para alcanzar lo justo “por un procedimiento que consiste esencialmente en afirmar como verdadero lo que es contrario a la verdad”;

d) los sistemas jurídicos más avanzados utilizan en escala apreciable las ficciones, para establecer las reglas de derecho sustantivo y aumentar la aplicación de las ya existentes;

e) toda ficción jurídica deriva de un concepto mediante el cual se pretende someter una realidad social al poder del espíritu, para sujetarla a determinada norma jurídica. Por lo tanto, la noción de ficción implica *a priori*, la idea de un concepto verdadero;

f) el mecanismo por el cual se establecen las ficciones consiste en lo siguiente:

- Suprimir un elemento constitutivo de la realidad. Por ejemplo, en la institución romana del *postliminium* que estaba fundada en el artificio de

²⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, México, p. 1440.

²⁹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p.30.

que el ciudadano romano se había rendido al enemigo cuando de hecho sí se había rendido.

- Bien, se agregaba a los hechos existentes uno no existente, a fin de lograr que sea aplicable a la norma jurídica. Por ejemplo, en el caso de la acción publiciana que se funda en la ficción de ser ya propietario quien la intenta, cuando en la realidad no lo es.
- Con más frecuencia, la ficción modifica substancialmente la realidad, agregándole o quitándole algo. Por ejemplo: en el caso de la muerte civil.

g) los particulares no pueden crear ficciones. La autonomía de la voluntad es ineficaz en esta materia;

h) las Leyes que establecen ficciones no deben aplicarse retroactivamente, pero hay algunas que sólo tienen eficacia si se les refiere al pasado. Por ejemplo: la sentencia de participación de bienes hereditarios, declarativa de derechos, necesita considerar a los herederos como propietarios de dichos bienes desde el día en que murió el autor de la herencia. Por tanto, el principio de la no retroactividad en esta materia únicamente significa que mientras no existe norma que cree la ficción, no es posible considerar a ésta como existente ni aplicarla a situaciones jurídicas anteriores a su creación;

i) mientras las presunciones se fundan en las Leyes de la probabilidad, las ficciones son manifestaciones contrarias a la realidad probable;

j) no sólo la Ley escrita puede crear ficciones. También puede hacerlo la costumbre jurídica, la jurisprudencia y la doctrina, y en general, todos los órganos generadores del derecho, y

k) al aplicar una Ley que establece una ficción, hay que deducir de ésta todas las consecuencias que de la misma se dimanar³⁰.

De tal manera que, en la ficción, el legislador crea su propia verdad, es decir, da por verdadero un hecho que necesariamente es falso, pero con una falsedad que es completamente asumida y, que por tanto, no resulta engañosa. Citando a 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.

La ficción jurídica parte como evidencia de la existencia de un hecho y a través de ella se crea una realidad jurídica –por ahí su denominación-, ya que la norma jurídica que la contempla basándose en un supuesto falso o de difícil constatación lo sustituye por una realidad que, consecuentemente, hay que tomarla por una realidad artificial no discutible; de este modo, a través de las ficciones jurídicas, se producen valoraciones o calificaciones en Derecho que deben ser aceptadas por tratarse de realidades instituidas por la norma jurídica.³¹

La ficción jurídica es un concepto creado por el legislador por una necesidad jurídica para poder en algunos casos someter al régimen jurídico determinados actos, hechos o personas, o bien para permitir una aplicación uniforme del derecho.

Así podemos decir que, las ficciones son normas de Derecho material a través de las cuales el legislador, partiendo de un hecho conocido, real y existente, le da validez y existencia a un hecho inexistente, sin que exista una relación o nexo que vincule al primero con el segundo. Es decir, el legislador crea su propia verdad, la cual tendrá que ser aceptada por todos, como si tuviera vida propia.

³⁰ *Ibid*, pp. 31-32.

³¹ Eserverri Martínez Ernesto, *op. cit.*, p. 21.

Continuando con Pérez de Ayala: “Dentro de su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador. Pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas. Constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados –o determinado- supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real. La ficción realiza, por tanto, en el Derecho, funciones semejantes a las que corresponden a las ‘hipótesis’ en la investigación científica. Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales. La ficción jurídica, por tanto, no encierra como bien se advierte, mentira alguna. No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. La ficción jurídica, pues, consiste en una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica (u otro complejo de proposiciones jurídicas) es aplicable a un determinado hecho, a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza real, adaptándole a aquella proposición jurídica. Es decir, se tiene una ficción jurídica siempre que a supuestos hechos iguales el legislador no les aplica iguales consecuencias, o, viceversa, aplica los mismos efectos jurídicos a supuestos de hecho diferentes reduciéndolos, gracias a la ficción, a un tipo único. En síntesis: La ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como igual siendo diferente, ya como inexistente, habiendo sucedido, ya como sucedido, siendo inexistente, aun con conciencia de que, ‘naturalmente’ no es así.

Para que exista ficción jurídica se precisa se den las siguiente características:

a) una norma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas);

b) en ese proceso, la norma violenta sustancialmente la naturaleza pre-jurídica de aquella realidad;

c) de lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de ficción jurídica, es preciso que existan un concepto o una valoración jurídica contenidas en una norma y una realidad pre-jurídica, o como también se ha dicho, un concepto pre-jurídico, de forma que exista una discrepancia esencial entre uno y otro.

d) La violencia, o la discrepancia, puede producirse, en unos casos, por vía directa, mediante la definición normativa de un concepto que violenta esencialmente la realidad pre-jurídica (caso de las ficciones típicas) o por vía indirecta, cuando la norma jurídica, sin dar un concepto propio de una realidad pre-jurídica, la asimila a otra esencialmente diferente en su naturaleza pre-jurídica para aplicarle la normativa elaborada para aquella (ficciones equiparadoras o impropias)³².

Puntualizando, si lo que caracteriza a una norma de ficción es la creación de una verdad formal ajena a la verdad material, pero que cobra eficacia jurídica con la finalidad de equiparar lo que jurídicamente es desigual, no resultaría procedente iniciar una acción de prueba para demostrar cuál es la verdad material, pues ésta ya era conocida por el legislador y se negó a incorporarla al texto de la norma. De tal forma que una norma de ficción nunca puede provocar indefensión.

2.2.1 Ficciones en el Derecho Tributario

La previsible falta de colaboración ciudadana no sólo conduce a las Leyes fiscales al establecimiento de presunciones, sino que en ocasiones la apariencia jurídica nace porque la norma tributaria no desea asumir la realidad económica que le rodea o el negocio jurídico

³² Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, pp. 33-34.

que estipula, y es su deseo crear su propia realidad jurídica, por lo que llega a presumir algo que no se produce en la realidad de los acontecimientos. En tales casos, la Ley Tributaria no describe realidades, sino que las finge en su afán por anticiparse a las conductas fraudulentas de los sujetos pasivos, intentando desvelar normas de cobertura y normas defraudadoras, y al hacerlo no llega a entablar un proceso de deducción lógica que traslada a la letra de la norma, sino que está definiendo, está dando su propia calificación jurídica de unos hechos, con independencia de que éstos se reproduzcan en la vida real en los mismos términos que aparecen descritos en la Ley. Aparece entonces la ficción jurídica.³³

En el caso de las ficciones tributarias, el legislador se anticipa a la creación de manera artificiosa de hechos o actos que pudieran plantearse en fraude de Ley. De esta forma se evita que el contribuyente, a través de simulaciones, ubique su conducta en un presupuesto de hecho de una norma legal y así se le exima del mandato que la norma establece.

El Dr. Gonzalo M. Armienta Calderón nos dice, la función legislativa adquiere una notable importancia, y exige a sus actores un esfuerzo especial para actualizar los elementos cambiantes de la norma, con el objeto de sustituirlas por conceptos certeros que impidan actitudes fraudulentas del sujeto. Así, mediante este procedimiento de actualización normativa se prescinde de la realidad prejurídica, que dio vida al precepto legal, y se crea una verdad jurídica artificial, diferente: la ficción

La principal función de la ficción, es evitar los actos fraudulentos de los contribuyentes, además que también agiliza tanto la recaudación, como los procedimientos de gestión y la liquidación. Pero cuidado, porque, cuando una norma que contiene una ficción en el Derecho Tributario al alterar la realidad de las cosas para crear su propia

³³ Eseverri Martínez, Ernesto, *op. cit.*, p. 19.

realidad jurídica, equiparando algo que se sabe desigual, su inconstitucionalidad puede sobrevenir por resultar contraria a los principios que rigen en el ámbito tributario, porque las ficciones deben cumplir con los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad de los tributos, porque a pesar de que el legislador al crear su propia verdad, a través de la ficción, esta debe respetar los principios que rigen a los tributos, ya que, de no ser así, devendría su inconstitucionalidad.

Al encontrarse con una ficción en el Derecho Tributario se han de analizar tres elementos para enjuiciar su contenido. En primer lugar si se trata de propiamente de una ficción. Descrita como tal, se ha de considerar su función y fundamento. Por último, quedará por examinar su adecuación a los principios constitucionales, particularmente por cuanto al de capacidad económica afecta.³⁴

Una ficción no sólo puede presentarse dentro de la definición del hecho imponible, ya que también puede afectar en la determinación legal del sujeto pasivo del tributo, así como en la base imponible. Es básico que el legislador, al crear una ficción dentro del ordenamiento tributario, lo construya atendiendo a una situación económica, de tal manera que los conceptos jurídicos a los que se da vida estén vinculados con esa realidad económica, ya que de existir un hecho imponible, como consecuencia de una ficción, que no represente el contenido del principio de capacidad contributiva, aquella ficción sería violatoria del principio de proporcionalidad de los impuestos, deviniendo así, su inconstitucionalidad.

Ernesto Eseverri Martínez nos dice lo siguiente: “una norma reguladora de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que estableciera una apariencia jurídica de renta contraria al

³⁴ Rozas Valdés, José Andrés, *Ficción de retenciones y elevación al íntegro en el impuesto sobre la renta*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, p. 79.

concepto mismo de esa realidad económica atentaría frontalmente contra el principio de capacidad contributiva o contra la idea de igualdad, y por lo mismo, una presunción que parte de una probabilidad incoherente, irracional o ilógica sería censurable por opuesta a la certeza jurídica”.³⁵

Por lo anteriormente expuesto podemos concluir que, una ficción debe ser declarada inconstitucional, si la misma no cumple con los principios que rigen a la tributación, especialmente los de proporcionalidad y equidad de los impuestos.

2.3 Ficción y presunción absoluta

Es relativamente común encontrar tratadistas que equiparen a una presunción absoluta con una ficción, aduciendo que toda vez que las dos no permiten la prueba en contrario forman parte del Derecho material.

Es claro que existen casos en materia de presunciones absolutas que, la línea de demarcación entre el Derecho material y el Derecho formal es muy delgada y, por lo tanto pueden dar lugar a una duda de si, se está frente a una norma que sirve para fines procesales, o bien, se está frente a una norma de carácter material.

A este punto ya aludimos anteriormente y, dijimos que uno de los tratadistas que sostienen esta teoría es Carnelutti, al afirmar que, si en las presunciones absolutas, dado un hecho se debe admitir la existencia jurídica de otro sin que quepa la posibilidad de demostrar lo contrario, quiere ello decir que los efectos jurídicos del segundo derivan del primero, de modo que la presunción absoluta que es creada para cumplir una clara función procedimental, termina cumpliendo una clara función de Derecho material.

³⁵ Eserverri Martínez, Ernesto, *op. cit.*, p. 33.

Similar postura Mario Pugliese, al afirmar que: “en materia de presunciones absolutas se debe tener presente que se está en una zona gris, en la cual las líneas de demarcación entre Derecho formal y Derecho material son muy inciertas. Las presunción legal absoluta es, efectivamente, un hecho jurídico material, pero constituye también a favor de una de las partes, una exoneración de la obligación de probar determinados hechos favorables a su propio asunto”.³⁶

Ernesto Eserverri Martínez nos dice lo siguiente: “Desde mi punto de vista, sin embargo, la *relevatio ab anere probandi* y la prohibición de cualquier acción de prueba que conlleva el establecimiento de una presunción legal absoluta no supone, sin más, su catalogación como norma de Derecho material o, mejor, productora de efectos jurídicos materiales sobre los elementos configuradores del tributo. Las presunciones *iuris et de iure* ni tan siquiera de manera indirecta pueden convertirse en una construcción jurídica de Derecho material tributario, porque nunca pierden su consideración como instrumentos que facilitan la acción probatoria de los órganos de la Administración; de forma que al mantenerse como verdaderos instrumentos probatorios en la instrucción del procedimiento tributario, el órgano comprobador puede hacer caso omiso de ellas si llega al convencimiento de que el resultado de la presunción no corresponde con la realidad de los hechos que conducen a soluciones demasiado alejadas de ella. Esto es, en cuanto instrumentos probatorios las normas que contienen una presunción absoluta pueden dejar de ser aplicadas por los órganos de la Administración si entienden que conduciría a resultados incoherentes, circunstancia que no puede apreciarse en el caso de que se tratara

³⁶ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 216.

de una ficción jurídica creada en el ámbito material del tributo, pues su norma reguladora es de obligada aplicación”.³⁷

Como podemos apreciar la principal diferencia entre una presunción absoluta y una ficción es que en el caso de las ficciones, al ser normas de Derecho material, la Administración está obligada a aplicarlas, situación que no acontece en el caso de las presunciones absolutas, las cuales, si bien no admiten prueba en contrario, pueden, discrecionalmente, ser no aplicadas por la Administración, si considera que su aplicación no corresponde con la realidad de los hechos. En otras palabras, las normas que contienen una ficción jurídica son de aplicación imperativa, mientras que las presunciones son normas de aplicación facultativa. Por esta razón no se puede decir que las presunciones absolutas y las ficciones jurídicas forman parte de la misma categoría.

Así, podemos afirmar que, la principal característica que diferencia a las presunciones absolutas y a las ficciones es que las primeras son substancialmente procesales, mientras que las segundas son instituciones de derecho sustantivo o material.

Otra diferencia que encontramos entre la ficción y la presunción consiste en que la primera correlaciona dos hechos, uno existente y otro inexistente, lo que no sucede con las presunciones, donde los hechos, puestos en conexión a través del proceso de deducción lógica, deben existir.

Una diferencia más la encontramos en que, mientras la presunción se funda en reglas de probabilidad, las ficciones son manifestaciones contrarias a la realidad probable.

Alonso Pérez Becerril apunta que: la ficción es un mandato que no se basa en ninguna regla general de la experiencia, en lo constante de los fenómenos físicos o morales

³⁷ Eserverri Martínez, Ernesto, *op. cit.*, pp. 55-56.

y ni siquiera en su carácter ordinario, sino en la voluntad del legislador que parte de una base absolutamente contraria: el conocimiento de que la realidad es distinta.³⁸

Eusebio Gonzáles García señala lo siguiente: “Presunción y ficción de Derecho se complementan de tal modo como mecanismo de reacción contra el fraude a la Ley, que sólo a través de su empleo acumulativo puede el legislador fiscal llegar a resolver los grandes problemas que este fenómeno plantea en nuestros días. En efecto, la presunción legal absoluta cumple a la perfección con sus funciones procesales, resolviendo todos los problemas de prueba que a la Hacienda plantean los comportamientos en fraude de Ley. Sin embargo, las presunciones legales absolutas no pueden utilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la de Derecho Tributario material que consiste en la exacción de un nuevo hecho imponible. Esta es la misión que incumbe a las ficciones de Derecho”.³⁹

Una diferencia más es que, mientras la presunción tiene como fin combatir la evasión en el pago del tributo, la ficción es utilizada para erradicar los actos elusivos y que desencadenen el fraude a la Ley.

Ahora bien, una ficción debe ser declarada inconstitucional si logra separarse de los índices de capacidad contributiva individual, en cambio, la presunción absoluta debe ser declarada inconstitucional cuando la relación que se establece entre el hecho conocido y el que se presume no está relacionado mediante una conexión lógica, desvirtuando, por ello, una efectiva relación de causa – efecto.

Los efectos que producen estas figuras como instrumentos contra la evasión y la defraudación fiscal son de dos tipos:

³⁸ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 32.

³⁹ *Ibid*, p. 150.

1.- El efecto jurídico que consiste en la violación del principio de capacidad contributiva.

2.- El efecto psicológico que consiste en la frustración de los contribuyentes que pagan un impuesto, frente a auténticos defraudadores que lo pagan.

La ficción no puede convertirse en presunción, pero esta última logra alcanzar en algunos casos la categoría de ficción.

Para finalizar Pérez de Ayala, nos aclara el tema puntualmente:

Tenemos presunción legal absoluta:

- a) si dado un hecho conocido (A);
- b) la Ley le impone la certeza jurídica de un hecho desconocido;
- c) siendo este hecho (B): a) naturalmente probable, dado (A); b) jurídico, por estar definido como tal en el ordenamiento positivo, y
- d) de modo que la Ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).

En cambio, existe ficción:

- a) si dado un hecho conocido (A);
- b) la Ley impone la certeza jurídica de un hecho desconocido (B);
- c) siendo este hecho (B) un hecho: a) naturalmente improbable, dado (A); b) un hecho jurídico, y
- d) de modo que la Ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).

Y tenemos acumulación sucesiva de presunción y ficción cuando:

- a) si dado un hecho (A);
- b) la Ley impone certeza jurídica de un hecho desconocido (B);
- c) siendo ese hecho (B): a) naturalmente probable dado (A) (presunción); b) un hecho no jurídico;

- d) y, además, la Ley asigna a (B) los efectos jurídicos de un tercer hecho diferente (C) (ficción), y
- e) de modo que, acumulando esta ficción a la presunción anterior, atribuye los efectos jurídicos del hecho (C) a la simple realización del hecho (A).