ISBN: 84-89025-12-6

© Asociación Española de Asesores Fiscales
Montalbán, 3 - 6º Dcha. 28014 - Madrid
E-Mail: aedafmadrid@mad.servicom.es
Telf.: 915 32 51 54
Fax: 915 32 37 94

Edita: Centro de Ediciones de la Diputación de Málaga

Imprime: CEDMA

Depósito Legal: MA-468/1999

S U M A R I O

PRESENTACIÓN
Por D. Eduardo Luque Delgado, Presidente de la AEDAF 7

DISCURSO DE BIENVENIDA
Por D. Eduardo Luque Delgado, Presidente de la AEDAF 11

CONFERENCIA DE APERTURA
El ciudadano ante la Hacienda Pública.
D. José Mª Martín Delgado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Miembro de la AEDAF 13

PRIMERA PONENCIA
El proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes: una iniciativa con planteamiento equívoco y desenlace ambiguo.
D. Magín Pont Mestres. Catedrático de Hacienda Pública y Miembro Fundador de la AEDAF 29

SEGUNDA PONENCIA
El IRPF: de la síntesis a la dispersión.
D. José Arias Velasco. Abogado y Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF 87

TERCERA PONENCIA
El IRPF a la luz de la doctrina de los tribunales.
D. Julio Banacloche Pérez-Roldán. Dr. en Derecho 109

CUARTA PONENCIA
Novedades en los últimos convenios de doble imposición suscritos por España.
D. José Luis de Juan Peñalosa. Abogado y Miembro de la AEDAF
D. Juan Francisco Rodríguez Rodríguez. Abogado y Miembro de la AEDAF
D. Pablo Gómez-Mora Martín. Abogado y Miembro de la AEDAF
(Integrantes de la Sección de Fiscalidad Internacional de la AEDAF) 133

PRIMERA MESA REDONDA
El resultado contable y los empresarios y profesionales en el IRPF.
Dª Mª Jesús Luengo Valderrey. Economista y Miembro de la AEDAF 161

SEGUNDA MESA REDONDA
Deducción por doble imposición interna en el Impuesto sobre Sociedades.
D. Juan Carlos López-Hermoso Agius. Economista y Miembro de la AEDAF 189

TERCERA MESA REDONDA
Análisis de los tributos de personas y entidades no residentes en España.
D. Francisco Villodres García. Profesor Mercantil y Miembro de la AEDAF ... 283

CUARTA MESA REDONDA
Los incrementos no justificados de patrimonio.
D. Eugenio Simón Acosta. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Miembro de la AEDAF 293

QUINTA MESA REDONDA
Aportaciones del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en la determinación de la Base Imponible.
D. Ricardo Loy Muñiz. Intendente Mercantil y Miembro de la AEDAF
D. Alberto Rodríguez-Vilariño Rodríguez-Guillo. Dr. en Ciencias Económicas y Miembro de la AEDAF 313

SEXTA MESA REDONDA
La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos.
D. Antonio Alonso Ruiz. Abogado y Miembro de la AEDAF 339

SÉPTIMA MESA REDONDA
La transmisión de negocios en el IRPF y en el IVA.
D. Luis Carlos Morato de Miguel. Abogado y Miembro de la AEDAF
D. José Vales Mosquera. Abogado, Profesor Mercantil y Miembro de la AEDAF 371

OCTAVA MESA REDONDA
Responsabilidad tributaria y sucesión en las deudas tributarias.
D. Luis M. Alonso González. Dr. en Derecho
D. Antonio Durán-Sindreu Buxadé. Profesor de Régimen Fiscal de la Empresa en la Universidad Pompeu Fabra y Miembro de la AEDAF 387

NOVENA MESA REDONDA
Las implicaciones fiscales de la Ley de Turismo. Un repaso al REF canario.
D. Salvador Miranda Calderín. Economista y Miembro de la AEDAF 489

CLAUSURA
D. Eduardo Luque Delgado. Presidente de la AEDAF 507

CONCLUSIONES DEL XII CONGRESO NACIONAL DE LA AEDAF 511

PRESENTACIÓN

Eduardo Luque Delgado
Presidente de la AEDAF

Como es tradición, la Asociación Española de Asesores Fiscales publica los trabajos presentados en uno de sus Congresos Nacionales, aquí el XXII celebrado en Marbella en octubre de 1997 bajo el lema "El Ciudadano ante la Hacienda Pública".

El tema central del Congreso en el momento en que éste se celebró no pudo ser más oportuno. Los responsables de la Administración Tributaria desde el cambio de Gobierno habían mostrado un talante propicio a mejorar la situación del contribuyente, que como administrado estaba, y aunque en menor medida sigue estando, por detrás en el ejercicio de sus derechos que en otros ámbitos de relaciones con la Administración Pública. Fruto de esa tendencia fue la creación del Consejo de Defensa del Contribuyente y la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en fase de tramitación parlamentaria cuando el Congreso se celebró. Dos ponencias de las presentadas tratan específicamente esta materia.

También estaba en plena efervescencia la reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas, que se ha ultimado con la promulgación de la Ley 40/1998 del nuevo I.R.P.F. El Congreso dio a ello también una gran importancia, dedicando igualmente dos ponencias a este asunto.

En diversas mesas redondas que también se contienen en el presente libro se abordan materias concretas de gran interés para los profesionales ejercientes de la asesoría fiscal, que fueron en su presentación extensamente comentadas y debatidas, con las conclusiones que en esta obra se publican.

Como hay que decir siempre en la presentación de libros de ésta índole en materia tributaria, la rápida evolución del sistema hace que alguno de los asuntos tratados puedan haber sufrido cambios desde la celebración del Congreso hasta hoy. Pero ello no es óbice para que siempre sea de interés el análisis de lo tributario en un momento concreto, lo que incluso en muchos casos nos permite comprender mejor la génesis y evolución de las normas y situaciones tratadas.

Con la publicación de este libro la Asociación Española de Asesores Fiscales continúa en su afán de ser un foro de mejora técnica e intercambio de experiencias de los profesionales dedicados a lo tributario. Aprovecho desde aquí para reiterar, en nombre de la Asociación, el agradecimiento a todas las personas que de una forma o de otra han contribuido al éxito en su día de nuestro XXII Congreso y a que el fruto del mismo haya visto la luz por medio de la edición de esta obra.

Madrid, marzo de 1999

INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO: SU NATURALEZA Y EFECTOS DE LA DECLARACION DE PATRIMONIO

Por D. Eugenio Simón ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

1. Introducción*

Los incrementos no justificados de patrimonio son una de las instituciones jurídicas más eficaces para luchar contra el fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las rentas no declaradas y no consumidas se convierten en patrimonio, y la posibilidad de que sean sometidas a gravamen permanece viva mientras el patrimonio subsista o bien hasta que prescriba el impuesto. Sin embargo, para que pueda producirse la segunda de las circunstancias indicadas (prescripción) es indispensable que el contribuyente justifique que es titular de los bienes desde fecha anterior al período impositivo no prescrito más antiguo.

El legislador no ha sido muy afortunado al regular los incrementos no justificados de patrimonio, concepto de capital importancia. Lo ha hecho con graves errores de sistemática y con redacción harto enrevesada, confusa y hasta gramáticalmente incorrecta.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, descompuso los incrementos no justificados de patrimonio en dos categorías: a) Las adquisiciones onerosas no justificadas, que se regularon junto con las técnicas de promediación de las rentas irregulares y plurianuales (art. 27.3). b) El patrimonio no declarado, que se incluyó en el capítulo de la Ley titulado «Jurisdicción competente» (art. 33.3). No viene al caso explicar los motivos de tan extraña ubicación de los preceptos señalados, que tiene que ver con los avatares del debate parlamentario de los mismos.

---

* Compuesto este trabajo, se ha dictado la S.T.S. de 13 de Octubre de 1992 que afirma que los incrementos no justificados de Patrimonio no son una presunción de Renta. No compartimos semejante afirmación y nuestras razones están desarrolladas en el trabajo, en el que por motivos de imprenta no podemos entrar en la crítica de la Sentencia dictada.

Más tarde, la Ley 48/1985, de 27-XII, de reforma parcial del IRPF, trató de enmendar la extravagante sistemática y reunió ambas manifestaciones de los incrementos no justificados de patrimonio en el apartado 13 del art. 20, mejorando ostensiblemente la estructura de la ley. Ahora bien, la redacción que dio a ese apartado es de una torpeza difícilmente superable: «Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este impuesto, respectivamente».

Según el precepto transcrito parecen existir tres modalidades de incrementos no justificados de patrimonio:

a) Adquisiciones onerosas cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados.
b) Elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
c) Rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[1].

En este lugar nos interesa principalmente la primera de las tres categorías citadas: las adquisiciones onerosas cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, es incomparablemente más acertada, además de concisa. El art. 49 dice: «Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo».

II. La sentencia de la Audiencia Territorial de Burgos de 15-XII-1988

Pretendemos abordar aquí uno de los muchos problemas que plantea la calificación de los incrementos no justificados de patrimonio: el valor

[1] Esta tercera modalidad es un auténtico disparate. No es de recibo que un rendimiento de trabajo, de capital o de actividades económicas se convierta en un incremento de patrimonio por el hecho de no ser declarado. Si no se declaran dichos rendimientos y se descubren, seguirán conservando su naturaleza. El autor del precepto quiso resolver un aparente contrasentido de la antigua ley, que calificaba como incrementos no justificados de patrimonio los bienes ocultos en la declaración del IRPF. Supongo que el redactor de 1985 pensaría que en el IRPF no se declaran bienes, sino rentas, y en lugar de suprimir la mención de la declaración del IRPF, prefirió aumentar los objetos no declarados, incluyendo los rendimientos. Olvidó que la mención de la declaración del IRPF estaba justificada en la antigua ley porque en los años inmediatamente anteriores a la entrada en vigor del IEPPF, a la declaración de rentas del IRPF había que acompañar una relación o declaración de bienes.

y los efectos de las declaraciones de patrimonio formuladas por los interesados. En particular se trata de saber si la simple consignación de bienes en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio es o no suficiente para impedir la aplicación de lo dispuesto en el ya derogado art. 20.13 de la Ley 44/1978, reformado por la Ley 48/1985 y, en su caso, por el art. 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

El tema fue objeto de un desafortunado pronunciamiento de la Audiencia Territorial de Burgos que, en su Sentencia de 15-XII-1988, dijo:

> «...en el presente caso, parece decisivo, a efectos de fijar dicha base imponible, una vez que la calculada por el recurrente ha sido puesta en tela de juicio, en alguno de los conceptos que la integran, por la Administración, el determinar si a la fecha de 31 de diciembre de 1978, fecha del devengo, el montante de 30 millones de pesetas discutido integraba o no el patrimonio del recurrente, cuestión ésta que, según el demandante, ha de tener respuesta afirmativa y ello porque, en su opción, la presunción del art. 116 LGT acerca de la certeza de las declaraciones tributarias bastaría para dar por probada tal circunstancia; *no obstante algún autor como el Prof. Sánchez Serrano, en glosa al precitado artículo (el 116 LGT), tiene dicho que la mera declaración de datos de hecho especialmente si pueden ser favorables al declarante, será insuficiente para que deban ser aceptados por la Administración; ello parece acertado, pues por encima de todo la Administración tributaria ha de sujetarse y someterse al Derecho, lo que implica que no puede permitir que por la sola declaración del contribuyente se sometan a tributación hechos de existencia no probada y por tanto no integrantes del hecho imponible, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales,* lo que explica igualmente que la Administración no sólo no está obligada a ajustar las liquidaciones por ella practicadas a los datos consignados en sus declaraciones por sujetos pasivos —art. 121 LGT—, sino, más aún, pueda comprobar e investigar los hechos, actos, etc., que integran o condicionan el hecho imponible, pudiendo comprender aquella comprobacion la estimación misma de las bases imponibles —art. 109.2 y 140.b) LGT— que es lo que realmente reflejan los actos ahora recurridos, en los que se ha practicado una liquidación definitiva —art. 120.2.a) LGT—, la que, como acto de la Administración tributaria, está amparada por la presunción de legalidad contenida en el art. 8 LGT, presunción no destruida por el recurrente quien, en relación con la obligación que le imponía el art. 35 LGT de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes sobre si la partida que se excluye en la liquidación controvertida integraba su patrimonio del 31 de diciembre de 1978, no ha aportado otra prueba que el documento del abono el la cuenta de la S.A., abono que por razón de la fecha en que se produce ninguna eficacia probatoria cabe reconocerle a los fines que aquí interesan, siendo así que, por aplicación del art. 114 LGT, regulador de la carga de la prueba y del que se hace aplicación, entre otras, en las Sentencias de 7 de marzo 1984, 1 de marzo de 1986 y 30 de septiembre 1987, la prueba sobre aquel hecho positivo de integración

patrimonial corespondía al recurrente quien, en esa vía jurisdiccional, ni siquiera propuso otra prueba que no fuera la ya obrante en el expediente administrativo»[2].

[II]. La naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio: hecho base de una presunción de renta

Para entender lo que significan los incrementos no justificados de patrimonio es preciso remontarse al propio concepto doctrinal de la renta gravable por el IRPF. Es sobradamente conocida la evolución del concepto de renta que empezó con la llamada «teoría de la fuente», según la cual sólo son renta las afluencias estables de riqueza procedentes de una fuente permanente y duradera: trabajo, capital y actividad empresarial. Esta es, con ciertos matices, la doctrina en que se fundaba el antiguo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, creado por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que gravaba rentas de trabajo, del capital y de empresa, y —salvo alguna excepción como la de las plusvalías especulativas— prescindía de las llamadas ganancias de capital.

Frente a esta tesis fue abriéndose camino progresivamente la teoría patrimonialista de la renta[3], según la cual es renta toda afluencia de riqueza al patrimonio, cualquiera que sea su origen o fuente. De este modo la renta puede definirse no sólo en el momento de su percepción (renta es toda la riqueza percibida), sino también en el de su utilización o empleo: puesto que todo lo que se adquiere o bien se consume o bien se ahorra, la renta es igual al consumo más la variación neta del patrimonio del contribuyente. Esta última es la formulación más extrema de la llamada teoría patrimonialista[4].

El IRPF se inspira en la teoría patrimonialista, aunque no la lleva hasta sus últimas consecuencias. Es verdad que el Proyecto de Ley del IRPF de 1978 quiso acercarse a un concepto de renta igual a consumo más variación neta de patrimonio[5], pero en su versión definitiva la Ley del IRPF sólo delimita la renta según su origen o fuente (art. 3.2 Ley 44/1978 y art. 5.4 Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF) y prescinde de la medición de la base imponible en función del destino de la renta ganada[6]. Para que pudiera considerarse renta toda variación patrimonial más el consumo sería necesario que todas las afluencias de riqueza al patrimonio del sujeto pasivo fuesen renta gravable, cosa que no ocurre en el IRPF.

La renta gravable está integrada por los rendimientos de trabajo, de capital y de actividades económicas, por los incrementos y disminuciones de patrimonio y por la imputación de renta en régimen de transparencia. Aunque la ley establece una noción muy amplia de incrementos de patrimonio, hasta el punto que se trata de una categoría residual que abarca todas las adquisiciones de riqueza no gravadas por otro concepto, también se establecen suficientes excepciones como para impedir la definición de la renta como variación de patrimonio. Nunca han sido renta gravable las adquisiciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ciertos premios de juegos de azar y premios literarios, artísticos y científicos, determinadas indemnizaciones, algunas plusvalías objeto de reinversión, etc. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, ha aumentado las excepciones con una amplia relación de rentas exentas (véase el art. 9) y con la exoneración de las plusvalías obtenidas en la transmisión de bienes adquiridos con 10, 15 ó 20 años de antelación según los casos (art. 45.2).

Los llamados incrementos no justificados de patrimonio no forman parte de ninguno de los elementos constitutivos de la renta. No encajan ni siquiera en la definición genérica de los incrementos patrimoniales: «variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél» (art. 20.1 de la Ley 44/1978 y art. 44.1 Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF), pues, aunque en las adquisiciones onerosas no justificadas con la renta y patrimonio declarados existe una alteración en la composición del

[2] Esta sentencia, además de desenfocar el problema de la prueba en relación con los incrementos no justificados de patrimonio —tema objeto de este trabajo—, contiene otros graves errores, en los que no vamos a extendernos, como por ejemplo confundir la presunción de legalidad de los actos administrativos con las presunciones como institución probatoria. Como bien ha dicho el Tribunal Supremo, la llamada presunción de legalidad de los actos no desplaza al sujeto pasivo la carga de la prueba de los hechos sino que le impone simplemente la carga de accionar contra el acto para conseguir su anulación. No tiene nada que ver con la carga de la prueba de los hechos. «La presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, pero esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales; cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor» (cfr. Sentencias del Tribunal Supremo de 22-IX-86, 29-V-87 y 3-V-88).

[3] Desde el punto de vista fiscal el problema que se plantea no es el de la elaboración de un concepto de renta económicamente aceptable, sino el de la delimitación de los hechos determinantes de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (cfr. Leif MUTEN, «La evolución del impuesto sobre la renta a partir de la primera guerra mundial», *Hacienda Pública Española*, n.º 30, 1974, p. 434).

[4] La evolución del concepto de renta gravable puede consultarse en SOTO GUINDA «La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta», *Hacienda Pública Española*, n.º 30, 1974 pp. 93 ss.

[5] El art. 33 del Proyecto de Ley hacía intervenir al Jurado Tributario cuando la suma de ingresos y gastos fuera inferior en un quinto al consumo estimado más la variación de patrimonio, pero tras el debate parlamentario todo quedó en un indicio para ordenar una investigación de cuentas corrientes: véase el art. 33.2 de la Ley 44/1978, del IRPF.

[6] A diferencia del Impuesto sobre Sociedades en que la base puede determinarse por suma algebraica de ingresos y gastos o por variación de capital fiscal (art. 11 Ley IS).

patrimonio, no se produce sin embargo variación en el valor del patrimonio con ocasión de dicha adquisición. La ley se limita a *presumir* que los medios empleados en el pago son renta del ejercicio si no se justifica su procedencia, dado que *casi* todas las adquisiciones de riqueza son renta gravable.

En otras palabras, si la renta se delimita por su origen y no todas las adquisiciones de riqueza son renta, la afloración (directa o a través de adquisiciones onerosas) de elementos patrimoniales antes desconocidos no puede ser más que un indicio racional de que puede haber existido en el ejercicio una renta no declarada.

La adquisición onerosa de bienes cuya financiación no se justifique con la renta y patrimonio declarados, así como el descubrimiento de bienes ocultos, no es más que el hecho base de una presunción legal: de ese hecho cierto y probado se hace derivar legalmente la conclusión (presumible, pero no segura) de que durante ese período impositivo se han obtenido ganancias calificables como renta. Por este motivo la ley admite la prueba en contrario: el contribuyente puede probar que esas adquisiciones se justifican de otra manera y, en tal caso, no quedará sometido al impuesto o quedará sometido de la forma que proceda según la verdad real, no según la verdad presunta.

Así pues, se debe afirmar que las adquisiciones onerosas no justificadas con la renta y patrimonio declarados, o los bienes ocultos no son renta gravable. Los incrementos no justificados de patrimonio no son renta gravable. Son simplemente el hecho base de una presunción *iuris tantum,* en virtud de la cual se atribuye al sujeto pasivo una renta no descubierta ni conocida.

Esta afirmación hoy no necesita ser demostrada, pues la reciente Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, así lo dispone expresamente: «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, se procederá a la regularición de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imponibles, sin perjuicio de la prescripción» (art. 49, pfo. 3).

La ley anterior no expresaba de forma tan clara la naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio. Sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia y los antecedentes históricos conducían a esa misma conclusión.

El prof. Martín Queralt afirmaba que «tanto en el supuesto de incrementos patrimoniales que se producen como consecuencia de adquisiciones a título oneroso que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, como en el de incrementos por descubrimiento por la Administración de elementos patrimoniales ocultados, la inclusión de los mismos dentro de la noción del art. 20.1 de la Ley es más que artificiosa. Las críticas a la regulación normativa, en uno y otro caso,

surgen inmediatamente. Críticas reconducibles no tanto al criterio de cuantificación..., como a la calificación de tales supuestos como casos en que se manifiesta un incremento patrimonial, pues *ni en uno ni en otro caso existe alteración del valor del patrimonio* del sujeto pasivo; lo que se produce en estos casos es una *conversión de un valor patrimonial en un valor de renta*»[7]

También decía el prof. Albiñana que los incrementos no justificados de patrimonio «pueden ser explicados como el resultado de inversiones realizadas por el particular con cargo a rentas ocultadas a la Hacienda Pública en años anteriores. El incremento patrimonial «no justificado» es, por tanto, el ahorro-inversión con cargo a rentas ocultadas. Por ello, la Ley se apoya en el «incremento patrimonial» que se exterioriza o materializa, para gravar —con retraso— rentas que no llegaron a tributar por el Impuesto sobre la Renta»[8].

La jurisprudencia afirmó también que los incrementos no justificados no son sino el hecho base de una presunción de obtención de renta:

> «En el art. 20.13 LIRPF el legislador ante la presencia de un hecho genuino (adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se justifica con la renta y patrimonio declarados) extrae una conclusión jurídica (su consideración como incrementos no justificados del patrimonio y, por tanto, como renta), estableciendo, pues, en dicho precepto legal una presunción legal «iuris tantum», en base a la probabilidad de que se ha obtenido una renta suficiente para financiar la adquisición, la cual permite —lógicamente— prueba en contrario, acerca del carácter gravado de dicha renta.
>
> Entra, pues, dentro del necesario juicio de probabilidad, que todo tipo de presunción conlleva, el considerar como renta obtenida y no declarada el producto de la inversión o adquisición que sobrepasa y excede de la renta declarada. De este modo el legislador ha desplazado al contribuyente la justificación de que dicho producto no constituye renta gravable... (consideración como renta)» *(S TSJ Canarias de 20-XI-1990, Fundamento jurídico 8.º).*

«La falta de correlación entre los rendimientos explícitos y las cantidades manejadas en adquisiciones a título oneroso... constituyó el supues-

---

[7] MARTIN QUERALT, en la obra colectiva de este autor con FERREIRO, LASARTE Y PALAO, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Ed. Cívitas, Madrid, 1983, págs. 266 y 267.

[8] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado,* Ed. Tecnos Madrid, 1986, pág. 286. En la misma línea pueden citarse otros muchos autores: ARGÜELLO Y CORTÉS, *El nuevo IRPF,* Ed. Pirámide pág. 300; BANACLOCHE, «La renta irregular: incrementos y disminuciones de patrimonio» *Rev. de Derecho Fin. y Hac. Pca,* n.º 142 p. 793; FERNANDEZ PIRLA, «Comentarios a los arts. 20 y 33.3 de la Ley IRPF», *Crónica Tributaria,* n.º 32 p. 74; RODRIGUEZ Y SEMPERE, *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio,* Ed. El Foro, pp. 148 ss. etc.

to de hecho del que resultaba correcto inducir la existencia de otros ingresos cuyo reflejo inmediato era el incremento patrimonial observado. Tal conclusión, que guarda un enlace preciso y directo con su base de partida, según las reglas del criterio humano, normalmente obra de la experiencia, tiene el alcance de una presunción *iuris tantum* cuya eficacia aquí y ahora consiste en dispensar de toda prueba a la Administración pública e invertir la carga de la prueba» *(STS 9-VII-1986).*

También los antecedentes históricos avalan la conclusión. Los incrementos no justificados de patrimonio tienen su origen en el art. 9 de la Ley de 16-XII-1954, de la Contribución General sobre la Renta. Cuando, más tarde, fueron suprimidos por la Ley de Reforma Tributaria de 11-VI-1964, la Disp. Trans. 9.ª de esta última Ley dijo: «No será exigible la CGR por las *presunciones de renta* que resulten de los incrementos no justificados producidos a partir de 1-I-1963».

En la Ley vigente hasta 1991 no se decía de forma expresa que los incrementos no justificados de patrimonio fueran sólo el hecho base de una presunción, pero el Reglamento corregía la omisión. El art. 90, pfo. 2 del Reglamento ordenaba tener en cuenta todas las circunstancias del caso, entre ellas el origen de los fondos, para apreciar la correlación entre las adquisiciones onerosas y el incremento, y el art. 111 del mismo Reglamento preveía la imputación de la renta a otros períodos distintos del de la adquisición onerosa no justificada.

IV. Requisitos para que nazca la obligación tributaria por incrementos no justificados de patrimonio

Dado que los incrementos no justificados de patrimonio no son renta gravable, sino el hecho base de una presunción de obtención de renta, el nacimiento de la obligación tributaria depende de dos circunstancias: 1.ª) Que realmente se produzca (y se pruebe) el hecho-base, y 2.ª) Que, habiéndose producido el hecho base, el sujeto pasivo no enerve la presunción con otras pruebas.

Esta es la perspectiva desde la que debe ser determinado el valor y los efectos de la declaración de patrimonio efectuada por el sujeto pasivo.

1. *El hecho base en la legislación vigente hasta 31-XII-1991*

El texto del art. 20.13 de la Ley 44/1978, modificado por la Ley 48/1985, delimita el hecho base de la presunción de la siguiente forma: «las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio».

En la modalidad de elementos patrimoniales ocultados es indiscutible que la inclusión de dichos elementos patrimoniales en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, impide la aplicación de la presunción.

Donde puede surgir la duda es en la modalidad de las adquisiciones onerosas. En este caso, el hecho base de la presunción está integrado por tres elementos:

a) Una adquisición onerosa de bienes o derechos.
b) Declaración (o, en su caso, ausencia de declaración) de renta y patrimonio .
c) Falta de correlación entre la adquisición onerosa y la renta y patrimonio declarados (o, en su caso, no declarados).

El contenido del precepto y la naturaleza de la institución conducen a una conclusión que no es atacable sino mediante una interpretación que rectifique o deforme el contenido de la Ley. La conclusión es que el presupuesto o hecho base de la presunción es simplemente la declaración del sujeto pasivo por lo que si el patrimonio y renta declarados mantienen la correlación debida con la adquisición onerosa, la presunción es inaplicable. En ese caso la Administración deberá probar la existencia real de renta gravable para poder aplicar el impuesto a la misma.

Por tanto, la sentencia de la Audiencia Territorial de Burgos que más atrás hemos citado, distorsiona la cuestión que debe ser objeto de debate. Según la Ley, el problema no consiste en si el contribuyente debe o no probar los hechos contenidos en la declaración. Esa es una cuestión que sólo puede plantearse en relación con el impuesto a que la declaración se refiere, en nuestro caso, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, respecto del cual la declaración de bienes es una manifestación o confesión extrajudicial de los elementos integrantes del hecho imponible cuya prueba incumbe, en caso de disconformidad, a la propia Administración y no al sujeto pasivo, cuya confesión no necesita ser probada.

En el planteamiento de la Audiencia Territorial de Burgos, el razonamiento está siendo alterado por un falso prejuicio que consiste en lo siguiente: si se acepta que el sujeto pasivo puede evitar que su renta tribute mediante una declaración de patrimonio, el contribuyente preferirá pagar Impuesto sobre el Patrimonio y ahorrarse el impuesto sobre la renta correspondiente a los incrementos no justificados de patrimonio.

Este planteamiento es falso porque se basa en el error de que los incrementos no justificados de patrimonio son renta gravable, cuando en realidad no son más que el hecho base de una presunción de obtención de una renta no descubierta. Es verdad que sería lamentable que mediante un simple expediente formal (la presentación de declaraciones de patrimonio) se eludiera el gravamen de la renta. Pero esta no es la cuestión. De lo que se trata es de evitar la aplicación de una presunción, lo cual no

impide que la Administración utilice sus facultades de comprobación e inspección para averiguar y demostrar que se ha percibido una renta no declarada.

Por lo tanto, la presunción del art. 20.13 de la Ley 44/1978 sólo resulta aplicable cuando se producen los hechos de los que debe deducirse la consecuencia legal y entre esos hechos figura la falta de correlación entre el patrimonio (o renta) *declarados* y la adquisición onerosa. La Administración sólo puede ampararse en la presunción comparando el patrimonio declarado y la adquisición onerosa. La aplicación de la presunción en cualquier supuesto en que la renta y patrimonio declarados justifiquen la adquisición onerosa es una extensión indebida del hecho base que tiene los mismos efectos que la extensión del hecho imponible y, por tanto, debe considerarse vedada por lo dispuesto en el art. 24 LGT y la numerosa jurisprudencia que ha interpretado este precepto.

Es necesario, no obstante, precisar lo que debe entenderse por declaración a efectos del art. 20.13 de la Ley 44/1978. No basta cualquier manifestación del sujeto pasivo. Es necesario que se trate de una declaración en su acepción jurídico-tributaria, es decir, una manifestación «espontánea» en el sentido del art. 102 LGT. La espontaneidad de la declaración significa, como es sobradamente conocido, que la manifestación o reconocimiento de los hechos determinantes de una obligación tributaria se realiza por iniciativa propia antes de que medie requerimiento administrativo dirigido a comprobar o corregir el incumplimiento. Por tanto, sólo elimina el hecho base de la presunción la declaración de patrimonio realizada antes de que la inspección haya iniciado la comprobación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Una vez iniciada la comprobación de dicho impuesto, cualquier reconocimiento o manifestación de titularidad de bienes no es propiamente una declaración y no sería por tanto suficiente para destruir el hecho base de la presunción del art. 20.13 Ley 44/1978. En tal caso, el sujeto pasivo ya no puede impedir el hecho base. No le queda más alternativa que enervar la presunción *iuris tantum* mediante aportación de la prueba que la destruya, esto es, *debe demostrar* que poseía los bienes con los que se justifica la adquisición onerosa.

2. *El hecho base en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF*

La nueva redacción del precepto regulador de los incrementos no justificados de patrimonio (el art. 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF) se aparta de sus precedentes y establece una nueva formulación del hecho base: «los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo».

En la versión actual se ha introducido un nuevo elemento, pues las modalidades de incrementos no justificados de patrimonio son tres, en lugar de las dos tradicionales:

—Tenencia de bienes o derechos
—Adquisición de bienes o derechos
—Declaración de bienes o derechos

que no se corresponda con la renta o patrimonio declarado.

El hecho base de la presunción sigue estando integrado por la renta o patrimonio *declarados*. Según esto, bastaría con declarar los bienes para que la presunción no fuera aplicable. Pero no puede olvidarse que, según el nuevo texto, también son incrementos no justificados de patrimonio «los bienes o derechos *cuya declaración* no se corresponda con la renta o patrimonio *declarados*».

Hay una incoherencia, al menos aparente, en el nuevo precepto. ¿Qué bienes son aquellos cuya declaración no se corresponde con el patrimonio declarado? Si se declaran es obvio que se corresponderán con el patrimonio declarado. Este hecho base a primera vista parece un hecho de existencia imposible.

A mi juicio la nueva norma admite, sin embargo, una explicación, que confirma cuanto hemos dicho sobre la legislación anterior a 1992. La explicación en la siguiente:

Si antes de 1992 una persona realizaba una adquisición onerosa, podía evitar la aplicación de la presunción declarando que en el último devengo del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (el 31 de diciembre del año anterior) poseía medios financieros (por ejemplo dinero) para efectuarla. En ese caso la Administración sólo podría gravar la supuesta renta demostrando su existencia real.

Pero el incremento no justificado de patrimonio podría manifestarse en el año precedente, pues en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas se habrían aflorado bienes (dinero) que quizá no se justificasen con la renta del año y que no figuraban en la declaración del año anterior. Esta situación es igualmente hecho base de la presunción, aunque esta otra presunción también podría evitarse declarando que se poseía el dinero desde el año anterior, y así sucesivamente hasta el último devengo no prescrito del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. En este caso no sería necesario declarar los bienes ocultos en la declaración del año anterior (devengo prescrito) porque el incremento no justificado de patrimonio se produciría en el año en que los bienes no habían sido declarados y lo más probable es que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de ese período se encontrase prescrito igualmente.

La nueva legislación, al considerar hecho base de la presunción la declaración de bienes no declarados permite aplicar la presunción de incre-

mentos no justificados de patrimonio en el último ejercicio no prescrito. Si se declaran los elementos patrimoniales de ese año y dichos elementos no se corresponden con la renta y el patrimonio declarado previamente (patrimonio del ejercico prescrito), en ese mismo ejercicio en que el patrimonio se declara resulta aplicable la presunción de incrementos no justificados de patrimonio, que serán sometidos al impuesto.

Esto no hace sino confirmar que antes de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, las declaraciones de patrimonio retrotraídas al último devengo no prescrito impedían que se produjese el hecho base de la presunción, obligando a la Administración tributaria a aportar las pruebas acreditativas de la renta gravable realmente obtenida.

V. La carga de la prueba de los hechos declarados

La Sentencia de la AT de Burgos de 15-XII-1988 incurre, como ya hemos visto, en el grave error de confundir lo que es un mero hecho base de una presunción con el problema de la eficacia probatoria de las declaraciones respecto de los hechos contenidos en ellas. Aunque este no es el enfoque correcto del tema, vamos a seguir con su comentario, pues también desde este punto de vista la Sentencia contiene afirmaciones más que discutibles.

El problema planteado es si el contribuyente que presenta una declaración de Impuesto sobre el Patrimonio, está obligado o no a acreditar la existencia y la titularidad de los bienes declarados.

Trataremos de razonar sobre ello, a pesar de que la sola formulación de la pregunta pone de manifiesto lo absurda que sería una respuesta afirmativa: en la práctica, sería imposible aplicar el impuesto pues la mayor parte de los bienes muebles se poseen sin título documentado. Por el momento prescindiremos de los efectos de la declaración de Impuesto sobre el Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues la pregunta debe tener su propia respuesta autónoma, cualquiera que sean los efectos colaterales que se deduzcan, de los que hablaremos después.

La carga de la prueba en el procedimiento tributario se regula en el art. 114 LGT que dispone: «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, *quien haga valer su derecho* deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo». Este precepto supone la recepción en el Derecho Tributario de los criterios generales sobre la carga de la prueba que rigen en nuestro ordenamiento: corresponde al acreedor la prueba de los hechos constitutivos de la obligación y al deudor la prueba de los hechos impeditivos o extintivos de la misma[9]. En

[9] «La existencia del hecho imponible y su magnitud son carga de la Administración, pero los presupuestos necesarios para que se aplique la exención impositiva y el alcance con que debe ser aplicada pesan en su demostracion completa sobre el sujeto pasivo del impuesto»

principio se debe afirmar, por tanto, que la existencia o la titularidad de los bienes consignados en la declaración el Impuesto sobre el Patrimonio no debe ser probada por el sujeto pasivo: la prueba es su misma confesión extrajudicial, pues a ella se asimila la declaración tributaria.

Profundizando un poco más en el problema, hay que señalar que los efectos probatorios de la declaración tributaria están regulados en los arts. 116 y 121 de la LGT. Según el primero «las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 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». Pero el segundo dice: «la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos».

Entre estos dos artículos se produce una aparente contradicción, que la doctrina y la jurisprudencia han superado con una interpretación armonizadora de ambos. De ellos se desprende que ni puede mantenerse la presunción de certeza a ultranza, ni que la Administración deba prescindir ni desconfiar, por sistema, de los datos suministrados por el sujeto pasivo en su declaración fiscal.

La declaración debe constituir para la Administración la «base de comprobación» o, como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 21-XI-1956 (Ar. 3.299), el «punto inicial o de partida» para que la Administración compruebe e investigue «los hechos, actos, situaciones, actividades y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible». La gestión tributaria se desarrolla en un procedimiento de marcado carácter inquisitivo, de oficio, y la Administración, mediante su función comprobadora puede llegar a fijar una postura distinta de la sostenida por el contribuyente en su declaración. Pero «el punto de partida» lo constituye la declaración tributaria.

En este contexto hay que situar el art. 116 LGT para interpretar los efectos de la presunción de certeza. Sánchez Serrano, autor a quien se re-

(STS 16-XI-1977). «Siendo la parte apelante quien alega que los terrenos estaban afectos a una explotación agrícola era a ella a quien incumbía la prueba de este hecho, no sólo por aplicación de lo dispuesto en el art. 1.214 del CC —la obligación tributaria no deja de ser una obligación que nace de la ley— sino más específicamente por aplicación de lo dispuesto en el art. 114 LGT según la cual, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, por lo que... era a quien alegaba la existencia de esa explotación, como hecho constitutivo de su derecho o impeditivo del ejercitado por la parte adversa quien debió de probar la realidad de esa explotación» *(STS 11-VII-1981, Ar. 3.036).* «Ante la disparidad en los hechos... son de aplicar las normas de los arts. 114 LGT y 1.214 CC, según las cuales la prueba incumbe al que afirma, exige y reclama el respectivo derecho» *(Res. TEAC 19-I-1965).* «La acreditación de la existencia y del importe efectivo de los referidos gastos financieros constituye una cuestión puramente fáctica cuya demostración, dado que se trata de gastos necesarios para la obtención de los ingresos, corresponde a la entidad reclamante en virtud de lo dispuesto en los ya citados arts. 14 del TR y 114 LGT» *(Res, TEAC 17-II-1988, RDFHP n.º 204, pág. 1.615).*

mite la Sentencia comentada de la AT de Burgos, afirma que, por la propia naturaleza de las cosas, la presunción de veracidad no puede alcanzar por igual a todos los datos de hecho consignados en la declaración. «El carácter divisible de la declaración tributaria —dice Sánchez Serrano— impide explicar de un modo unitario los efectos probatorios (y la presunción de certeza) de la declaración». El autor distingue entre:

a) Datos de hecho favorables a la Administración, a los que es plenamente aplicable la presunción de certeza que, no obstante, podrá destruirse mediante prueba en contrario, y
b) Datos de hecho favorables al declarante, respecto de los que la declaración no es prueba suficiente de su veracidad y habrán de ser justificados o probados por otros medios[10].

La respuesta a la cuestión planteada es, por lo tanto, clarísima: la declaración de bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio es un hecho que provoca el nacimiento de la obligación tributaria, un hecho desfavorable para el sujeto pasivo, respecto del cual la declaración tributaria goza de la presunción de veracidad establecida por el art. 116 LGTI[11].

Sin embargo la Sentencia de la AT de Burgos insinúa que la declaración de bienes es favorable al sujeto pasivo: «la mera declaración de datos de hecho —dice la Sentencia— especialmente si pueden ser favorables al declarante, será insuficiente para que deban ser aceptados por la Administración». Esta aseveración está basada en que la declaración de la titularidad de los bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio provocaría la no tributación de los supuestos incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF: como la cuota por incrementos no justificados de patrimonio es superior a la que corresponde por el Impuesto sobre el Patrimonio, los hechos declarados son —en opinión del Tribunal— favorables al sujeto pasivo.

A nuestro juicio este razonamiento es superficial e ignora la naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio. Se apoya en la falsa idea de que el hecho determinante de la obligación de contribuir por el IRPF es la omisión de los bienes en la declaración del IEPPF.

La declaración de bienes del Impuesto sobre el Patrimonio puede producir un *efecto reflejo* en el IRPF, en tanto en cuanto con ello se justifica la titularidad de bienes que, de otro modo, podrían ser considerados renta. Pero el error de la Sentencia reside en que estima que el incremento no justificado (esto es, los bienes no declarados) *es* renta gravable, cuando no pasa de ser el hecho base de una presunción de obtención de renta no descubierta.

Así pues es erróneo pensar que el efecto reflejo de la no tributación de la renta no descubierta se produce *sólo* por causa de la declaración de patrimonio. Esto no es cierto. Si tal renta no se llega a gravar no es porque el contribuyente haya declarado patrimonio, sino porque la Administración no ha demostrado la existencia real de la renta. Por tanto, *la declaración de patrimonio no produce ninguna exoneración de rentas que de otro modo deberían estar gravadas: simplemente hace recaer sobre la Administración la prueba de la existencia de dichas rentas* impidiéndole aplicar una presunción que, de otro modo, jugaría en su favor.

El efecto de la declaración de patrimonio sobre el IRPF no es un efecto económico o patrimonial (no exonera de la obligación de tributar por IRPF), sino simplemente probatorio. Por lo tanto no es jurídicamente correcto comparar la cantidad pagada por Impuesto sobre el Patrimonio con la cuota de IRPF supuestamente ahorrada que correspondería por incrementos no justificados, para concluir que al ser mayor la segunda el efecto en su conjunto es favorable. Este planteamiento es equivocado porque el efecto en IRPF no es la exoneración de la renta supuestamente percibida, sino la eliminación del hecho base de la presunción que juega en favor de la Administración: si desaparece el hecho base la Administración soporta la carga de la prueba de la renta que de otro modo se presumiría.

En definitiva, se debe seguir sosteniendo que la declaracion de patrimonio es un hecho desfavorable al sujeto pasivo —a pesar del efecto reflejo en el IRPF—, y basta con su declaración para que se presuma cierto. No es comparable ni acumulable el efecto directo y patrimonial (obligación de pagar el IEPPF) con el efecto reflejo y procesal del levantamiento de una presunción.

[10] SANCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria,* Instituto de Est. Fiscales Madrid 1977 págs. 171 ss.

[11] Dice el prof. CASADO OLLERO que «sea cual sea la perspectiva desde la que se afronte esta cuestión la declaración espontánea a la Administración fiscal —incluso la efectuada fuera de plazo— de mayor renta y de mayor patrimonio, esto es, de mayores magnitudes imponibles, constituye un dato de hecho que, *económicamente,* y se mire, por donde se mire resulta netamente *desfavorable* para el declarante. Cuestión distinta es que esto datos de hecho los declare el sujeto pasivo inducido, no por su mayor celo contributivo sino por el deseo de evitar que sea la propia Administración quien los descubra. Y en este sentido sí que cabría admitir que el «beneficio» que obtiene el sujeto pasivo que opta —aun fuera de plazo— por contribuir más —declarando mejor— consiste en la evitacion de un probable —y mayor— perjuicio» (CASADO OLLERO, «Declaración y autoliquidación», en CASADO, FALCON, LOZANO y SIMON *Cuestiones Tributarias Prácticas,* 2.ª ed., Ed. La Ley, Madrid, 1990, pág. 375).