

“EL NUEVO ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: UNA NORMA DE PRESUNCIÓN”*

Por Serrana Delgado **.

1. La morfología de la norma de conjuntos económicos: una norma de presunción.

La Ley N° 19.438 del 14 de octubre de 2016 regula la figura del conjunto económico como una nueva hipótesis de responsabilidad solidaria en materia tributaria. El Artículo 175¹ de la citada ley introduce el Artículo 20 Bis al Código Tributario, bajo el título “Conjunto Económico”. La disposición establece determinadas presunciones que conducen a tener por probada la existencia de un conjunto económico y en consecuencia a disponer que sus integrantes son solidariamente responsables desde el punto de vista tributario.

De esta forma la disposición no presenta una definición, sino que establece que la existencia del conjunto económico “será determinada según las circunstancias del caso” y establece un conjunto de presunciones simples que contribuyen a su conceptualización.

La norma se estructura como una formulación normativa de presunción de la forma lógica: “Dado P se procederá como si Q fuese verdadero, a no ser que existan razones suficientes para creer que no es el caso que Q”². Esto significa que la norma de presunción permite tener por probado un hecho (más que un hecho propiamente una proposición) a partir de otro hecho diferente. Por ende, las normas de presunción funcionan como trasladando la prueba. La justificación de lo anterior tiene que ver en definitiva con una cuestión probatoria, pero como veremos no significa que impliquen una inversión de la

* Las opiniones vertidas en el presente artículo representan únicamente la opinión de la autora, sin involucrar las posiciones de ninguna institución.

** La Dra. Serrana Delgado es Magíster en Derecho y Técnica Tributaria por la UM y es Maestrando en Filosofía Contemporánea por la FHUCE UDELAR. Es Profesora Adjunta de Teoría General del Derecho de la FDER UDELAR y es Profesora de la Maestría en Tributación de la FCCEE UDELAR. Es Encargada del Departamento Jurídico de la DGI. serranadm@hotmail.com

¹ “Cuando se verifique la existencia de un conjunto económico entre sujetos independientes, sus integrantes responderán solidariamente por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos.

La existencia del conjunto económico será determinada según las circunstancias del caso.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe conjunto económico cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis:

- a) *Exista una unidad de dirección o una coordinación conjunta de la actividad económica de diversos sujetos, la que podrá manifestarse en la identidad de las personas que ostentan poderes de decisión para orientar o definir las actividades de cada uno de ellos o la existencia de vínculos de parentesco entre los titulares o integrantes de sus órganos de decisión.*
- b) *Exista una participación recíproca en el capital entre diversos sujetos o un traslado mutuo de ganancias o pérdidas.*
- c) *La actividad económica de diversos sujetos se organice en forma conjunta, ya sea porque cada uno de ellos realiza una etapa de la misma cadena productiva o porque su giro es similar o utilizan en común capital o trabajo o tienen una estructura comercial o industrial común”.*

² Mendonca, Daniel, “Presunciones”, en Revista Doxa, N° 21-I, Alicante, 1998, p. 83-98.

carga de la prueba, sino que lo que se tiene que probar es un hecho diferente. Pero no trasladan la carga de la prueba en el sentido de que quien cuente con una presunción a su favor no tenga nada que probar, o mejor dicho no tenga la iniciativa probatoria o que realizar esfuerzos probatorios.

Esos esfuerzos probatorios se encaminan, y de ahí la particularidad que presentan las presunciones, a probar un hecho diferente al que sería el hecho a probarse, si no fuera por la previsión de la norma de presunción.

La dogmática tributaria ha criticado el diseño de la norma, fundamentalmente a través de notas en los periódicos y presentaciones en conferencias técnicas, cuando la disposición todavía era un proyecto. Las críticas se han centrado en los siguientes puntos: 1) no cuenta con una definición de lo que cabe entender por conjunto económico, sino que está estructurada en base a presunciones; 2) las presunciones son vagas y cuentan con un alto grado de indeterminación y 3) que implica una inversión de la carga de la prueba. En lo que sigue confuto estas críticas realizadas por la dogmática. Para eso en el numeral 2 analizaré por qué las definiciones no son necesariamente una solución a la cuestión y por ende lo injustificado del reproche señalado en el numeral 1; en el numeral 3 discutiré por qué las reglas como generalizaciones no pueden prever necesariamente todos los casos y en consecuencia por qué la crítica señalada en el numeral 2 también estaría injustificada y por último se analizará el alcance de las presunciones para concluir que estas no implican una inversión de la carga de la prueba, contrariamente a lo sostenido en la crítica señalada como 3).

2. El status normativo de las definiciones jurídicas.

Carlos Alchourron y Eugenio Bulygin, dos teóricos del Derecho de proyección internacional, que realmente han hecho valiosas contribuciones a la Teoría del Derecho (específicamente al concepto de los sistemas jurídicos, pero también en lo que aquí nos importa al concepto de normas jurídicas) han sostenido la tesis de que las definiciones jurídicas no son genuinas normas jurídicas.

En un artículo publicado en 1983 titulado “Definiciones y normas”³ han presentado críticas a los que ellos denominan “tesis normativista”. Dichos autores han sostenido precisamente que las definiciones no son en realidad normas jurídicas, para concluir que las definiciones que pueda hacer el legislador tiene el mismo valor que las definiciones que pueda hacer un particular.

Estos autores entienden que las definiciones legales son enunciados jurídicos diferentes a las normas de conducta. Los autores controvierten la tesis normativista, que para ellos sostiene que todo el Derecho está compuesto exclusivamente por normas y en consecuencia que todo enunciado jurídico de un texto normativo tiene por fin prescribir conductas.

Alchourron y Bulygin nos dicen que en muchos casos artículos de un código o de una ley definen un término y hay que preguntarse para ellos qué tipo de obligación puede contener una definición formulada por el legislador. Desde la

³ ALCHOURRON, Carlos E., y BULYGIN, Eugenio, “Definiciones y normas”, en BULYGIN, E, FARREL, M., NINO, C., y RABOSSI, E. “El lenguaje del Derecho. Homenaje a Genaro R. Carrió, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1983, citado por Aguiló Regla, J. “Sobre ‘Definiciones y normas’ “ en Revista Doxa, N° 8, Alicante, 1990.

óptica de la tesis normativista, que es para los autores la más difundida, las definiciones del legislador obligan a entender y usar los términos definidos en el sentido que el legislador estipuló.

Para Alchourron y Bulygin en cambio, la función de las definiciones legales es contribuir y facilitar la identificación de normas, y no la de prescribir determinadas conductas. Para esto se valen de la distinción entre el enunciado que expresa la norma y la norma misma. Considerando que la norma es en realidad el significado de un enunciado (y no el enunciado mismo⁴), y este significado está determinado por el uso que se le dé a las palabras, entonces lo que hace una definición legal es simplemente funcionar identificando una determinada norma jurídica. Esto los lleva a concluir que no hay una distinción entre una definición legal y una definición privada (en el sentido de no oficial), ambas cumplirían la función de identificación del sentido del enunciado.

Sin embargo, lo anterior no quiere decir que la existencia de una definición legal carezca de consecuencias normativas. Implican necesariamente la obligación de identificar determinadas normas.

Para Alchourron y Bulygin las definiciones siempre son traducibles mediante la estructura del *definiendum* (expresión mencionada) y *definiens* las palabras que se usan para indicar su sentido (aquí está presente la distinción entre mención y uso).

Por otra parte sostienen los autores: *“si las normas han de cumplir una función prescriptiva, la de guiar conductas, es esencial que sea posible cumplirlas y que sea también posible no cumplirlas...En este sentido las normas son sintéticas y las situaciones que ellas exigen han de ser siempre contingentes, ya que no pueden ser ni necesarias ni imposibles. En cambio, las definiciones crean siempre una imposibilidad; si la demanda se define como un documento escrito, es imposible que una demanda sea oral...De esta forma una definición da lugar a enunciados necesarios, cuya necesidad está basada en el significado del término definido, es decir, se trata de enunciados analíticos. Es por esto que las definiciones que asignan significado a un término (definiciones estipulativas) si bien ellas mismas no pueden ser calificadas de analíticas, dan lugar a enunciados analíticos, es decir, enunciados que se justifican con el mero significado de los términos que aparecen en ellos..la línea divisoria entre enunciados analíticos y definiciones por un lado y las normas por el otro es, hasta cierto punto, arbitraria, pues no existe un criterio que permita decidir en todos los casos frente a un artículo determinado si éste expresa un enunciado analítico (o una definición) o una norma. Sólo la reconstrucción global de un texto completo permitirá identificar ciertos artículos como definiciones o enunciados analíticos y otros como formulaciones de normas. Pero al mismo tiempo surge que siempre ha de haber tanto normas, como definiciones y enunciados analíticos, aunque las definiciones pueden no estar formuladas explícitamente”⁵.*

⁴ Piénsese por ejemplo, en lo que ocurre en nuestro Derecho con bastante frecuencia, los decretos reglamentarios de los impuestos, repiten las normas que están en la ley. Esto sucedió en prácticamente todos los decretos reglamentarios de la Ley número 18.083, aquí tenemos no dos normas jurídicas, una en la ley y otra en el decreto, sino que tenemos dos enunciados jurídicos, dos textos normativos, pero una única norma jurídica, porque se trata de un único significado.

⁵ Citados por AGUILO REGLA, Josep., op. cit., p. 276, la cita en el original corresponde a la páginas 34 y 38.

Para Aguiló Regla, de la posición de estos autores puede concluirse que una buena teoría de las disposiciones jurídicas debe aportar criterios que contribuyan a distinguir las definiciones jurídicas de las normas de conducta.

Todo lo anterior nos sirve para reflexionar en la tesis de los autores de que la definición legal y las definiciones de los particulares no presentan mayores diferencias. Aun cuando se sostenga que esta tesis va muy lejos y que en definitiva no es lo mismo la definición que da el legislador de la que pueda dar la doctrina, considero que cuando un determinado concepto es pacífico en doctrina y la jurisprudencia se suele remitir a él, parece que una definición legal no tiene demasiado que agregar.

Creo que una situación como la planteada se da en el caso de los conjuntos económicos, la dogmática había trabajado la definición para separarla del concepto de unidad económico-administrativa⁶. Este concepto había sido tomado en la jurisprudencia unánime del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Por ende se trataba de un concepto pacífico.

Si consideramos que las normas son los significados de los textos y no los textos mismos, y pensamos más que nada en las normas como consensos, el contenido normativo del concepto de conjunto económico, estaba establecido mediante los trabajos de la dogmática, al menos para distinguirlo del concepto de unidad económico administrativa. Este concepto presentaba la noción central de que para que existiera un conjunto económico era imprescindible la existencia de más de una empresa, en el entendido de la existencia real de más de una unidad productiva que combina capital y trabajo y no una mera forma jurídica.

Este concepto central de la dogmática está recogido en la nueva norma que menciona a los “sujetos independientes”. Se ha criticado que la norma carece de una definición. Sin embargo, cabe preguntarse por qué necesariamente para cumplir, por ejemplo con una finalidad de certeza o de seguridad jurídica, las disposiciones normativas deben estar formuladas en términos de definiciones.

Creemos que la disposición en análisis cuenta con una adecuada conceptualización ya que menciona la noción de sujetos independientes, pero también está estructurada en base a otros conceptos centrales a saber: unidad de dirección o coordinación conjunta de la actividad económica; participación recíproca en el capital, traslado de ganancias y pérdidas y la actividad económica organizada de forma conjunta. Estos conceptos delinean la figura, y aunque no estén establecidos en la forma canónica de una definición, al presentarse como presunción, plantean la posibilidad de presentar siempre prueba en contrario y permiten no caer necesariamente en el supuesto normativo, otorgan la posibilidad de ofrecer prueba en contrario.

Si la disposición normativa se presentara mediante la formulación canónica de una definición, una empresa determinada, por ejemplo que cuenta con más de un 50% de participación en el capital accionario de otra, caería dentro del supuesto de la definición y ya estaríamos necesariamente en presencia de un

⁶ DELGADO, Serrana, “La realidad económica y las formas jurídicas en el Derecho Tributario: un intento de disección epistemológica desde las dicotomías”, ponencia presentada al seminario Economía y Derecho -Andrés BLANCO y Oscar SARLO: Coordinadores-, Facultad de Derecho de la Universidad de la República, Octubre-Noviembre de 2008, págs. 9 a 12 y “FERRARI, Mario y GUTIÉRREZ, Gianni: *Conjuntos Económicos: enfoque tributario*, Montevideo, Amalio Fernández-Universidad ORT, 2011.

conjunto económico. Sin embargo, perfectamente puede suceder que una empresa tenga ese nivel de participación en otra y no sea sin embargo un conjunto económico. Una definición, no da la posibilidad de salirse del supuesto normativo, estructurar la norma en base a una presunción otorga la posibilidad de derrotar tanto el hecho base, como el hecho inferido.

La exigencia de una definición, parte del supuesto de que esta otorgaría mayor seguridad jurídica, sin embargo como veremos en el numeral siguiente, esta idea es en realidad una falacia sustentada en la ideología de que el derecho necesariamente contribuye en todos los casos a la certeza. Las definiciones presentadas hasta ahora por la dogmática se basaban en la noción central de interés común, pero esta expresión, aunque se presente en términos de definición, parece ser también una expresión vaga, indeterminada.

Se ha sostenido también que la ausencia de una definición implica una delegación de competencias ilegítima desde el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo. Si la norma no comete la definición al Poder Legislativo, es difícil observar dónde se verificaría esa supuesta delegación. En cada término vago o indeterminado habría una delegación inconstitucional, pero peor aún, sostener esta tesis implica negar la necesidad de decisores que apliquen la norma de forma diferente a como lo podría hacer una computadora o un robot.

La ausencia de una definición no inhibe a que operen las presunciones. De hecho el artículo 96 del Código Tributario no contiene una definición de presunción y las presunciones allí enunciadas han desplegado su función de presunciones.

3. Las normas como generalizaciones y la indeterminación del Derecho.

Uno de los postulados centrales de la dogmática jurídica es la pretensión de que el Derecho otorga seguridad jurídica. Si bien el Derecho maneja cierta pretensión o aspiración de poder anticiparse a ciertas cuestiones y poder definir claramente cuáles son los derechos que pueden reclamar para sí las personas y cuáles obligaciones pesan sobre ellas de forma previa a que determinadas situaciones se presenten, esta pretensión justamente opera en un plano prescriptivo que refiere a cómo nos gustaría que se sucedieran las cosas. Pero la Teoría del Derecho, pretende dar cuenta no ya de las aspiraciones que el Derecho tiene (de las que obviamente también puede presentar una explicación), sino fundamentalmente pretende explicar cómo funciona el Derecho en los hechos, y no pretende dar cuenta de cómo deberían de ser los hechos.

La Teoría del Derecho contemporánea ha puesto énfasis en que el Derecho opera mediante el lenguaje natural, y el lenguaje presenta la característica de la textura abierta, y los problemas de la vaguedad y la ambigüedad. Por otra parte, un elemento central del Derecho lo conforman las reglas, y éstas no funcionan desde el punto de vista lógico, previendo todas las situaciones, sino una generalidad de ellas. Por otra parte, las reglas consisten en formulaciones sobre las que descansan razones más generales, frente a las que las reglas, inspiradas en ellas, pueden entrar en tensión.

Estos fenómenos fueron analizados por el estadounidense Frederick Schauer⁷, quien distingue dos conceptos centrales a la hora de hablar de reglas: una formulación y una justificación. El autor afirma que en toda generalización contenida en una regla normativa subyace una justificación. La generalización limita el número de propiedades que tienen que estar presentes para que opere la regla, más específicamente la formulación de la regla. Si no estuviera presente esta formulación contenida en la regla, que funciona como limitando los casos posibles de su aplicación, la justificación subyacente de la regla podría aplicarse a un número de casos mucho mayor⁸.

Las generalizaciones operan aplicando y especificando sus justificaciones subyacentes. El predicado fáctico de una regla es generalmente una generalización probabilística respecto de alguna propiedad de la regla.

El significado de la regla no se encuentra completamente determinado por la aplicación de la justificación al caso en examen. La divergencia entre la justificación y la regla se debe a que el significado y el lenguaje son parcialmente acontextuales. Sólo habrá toma de decisiones basadas en reglas si una regla determina soluciones diferentes frente a las que resultan de su justificación subyacente y ella ofrezca cierto grado de resistencia a tales justificaciones. Esto sólo es posible si somos capaces de captar el significado de la regla sin referirnos a su justificación. Entonces la regla suministraría una razón para la decisión incluso cuando la formulación no sirva para la justificación que la ha generado.

Es más, podríamos considerar que las reglas tienen sentido para el caso justamente porque ofrecen resistencia a las justificaciones que le subyacen. Si no fuera así, si bastara aplicar una suerte de justificación, las reglas no serían necesarias, y lo más importante no sería algo diferente a la justificación. En la mayoría de los casos una regla será tomada en consideración para la decisión, aun cuando no sirva para la justificación que la ha generado.

Las generalizaciones contenidas en las reglas preexisten a su aplicación al caso concreto. Por otra parte, las reglas funcionan normalmente como bloqueando algunas o todas las razones derivadas de su justificación subyacente. Esto tiene que ver con lo que Joseph Raz⁹ desarrolló al considerar las reglas de mandato como razones excluyentes. Las reglas de mandato serían para Raz combinaciones de razones de primer y de segundo orden que obligan a dejar de lado razones de primer orden que serían aplicables para el caso concreto. Si el padre le dice al hijo que debe hacer los deberes esa tarde, la regla emitida por la autoridad (el padre) no solamente es una razón para hacer los deberes, sino que también es una razón para excluir otras razones por parte del hijo, por ejemplo, excluir el hecho de que para el hijo sea más divertido invertir el tiempo mirando la televisión.

Raz trabajó en la categoría de razones de segundo orden, que son aquellas que suministran razones para actuar o abstenerse de actuar en virtud de una razón de primer orden. Estas son para Raz las llamadas razones excluyentes, que operan obligando a no tomar en cuenta ciertas razones que

⁷ SCHAUER, Frederick, *Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

⁸ Estos problemas fueron abordados antes en DELGADO, Serrana, “Algunas cuestiones sobre interpretación en materia tributaria” en *Revista Fiscalidad e impuestos*, CADE, Año 1, Número 1, Montevideo, Agosto 2012. Sigo las consideraciones hechas en ese trabajo.

⁹ RAZ, Joseph, “La intención en la interpretación”, en *Revista Doxa* N° 20, Alicante, 1997, p.199-233.

de otro modo deberían de ser consideradas en la toma de decisión sobre el caso.

Para Schauer las reglas actúan bloqueando otras razones que resultarían aplicables a la decisión que debe tomarse, de esta forma su planteo se asemeja al de Raz. Sin embargo, mientras que para Raz las razones excluyentes siempre derrotan a las razones de primer orden que puedan existir, para Schauer eso no siempre es así, dado que en circunstancias especialmente exigentes, las reglas pueden ser derrotadas. Y pueden serlo incluso tomando en cuenta los mismos hechos que tomó en consideración la regla.

Schauer trabaja sobre el ejemplo de Raz de una persona que adopta la regla de que siempre pasará sus vacaciones en Francia. Imaginemos la situación en la que la persona toma conocimiento de que hay un hotel en los Alpes austríacos a diez dólares la noche, se trata de un precio muy inferior a los cien dólares que pensaba gastar en Francia. En situaciones normales, por ejemplo, aún en casos de descuentos de un 20% por ejemplo, la regla seguiría operando con la misma fuerza derrotando al balance de razones. Pero en la situación excepcional anteriormente descripta, la regla podría ser derrotada.

Esto se explica en virtud de que para Schauer las reglas son más razones presuntivas que absolutas, operan suministrando determinado grado de restricción, pero toleraría la posibilidad de que se las dejara de lado en circunstancias excepcionales. De alguna manera se permite que el decisor valore el conjunto de razones. Raz considera que permitir la posibilidad de que en determinados casos se consideren razones de primer orden, implica que esa razón nunca fue excluida en absoluto. Para Schauer hay distintos grados en que pueden considerarse otras razones. Una cosa es hacerlo de forma detenida, y otra diferente es hacerlo superficialmente. Para Schauer una regla derrotada en un caso particular, sigue siendo una regla¹⁰.

Schauer pone el ejemplo de la regla “no se admiten perros en el restorán”, la justificación de esta regla podría ser no molestar a las personas que están comiendo en el restorán. Ahora bien es posible pensar en perros no molestos, por ejemplo imaginemos un caniche miniatura que esté en un bolso y que se queda bastante quieto y prácticamente no se mueve, para este caso puntual el supuesto fáctico de la regla “perros” ha quedado sobreincluyente, en la terminología del autor, es decir contempló un caso que la justificación de la regla seguramente no pretendía incluir: un perro que no molesta en ningún sentido posible. Pero pensemos en el extremo opuesto: una persona ingresa al restorán con un lagarto, aquí probablemente las personas sean perturbadas bastante más que con un perro. En este caso la justificación de la regla no incluyó algo que necesariamente quería incluir, para este caso podemos decir que la regla es subincluyente¹¹.

Una segunda hipótesis de discordancia entre la regla y su justificación se debe, en opinión de Schauer, a la textura abierta del Derecho, este concepto fue también trabajado por Hart. Schauer señala: *“Supóngase que se sabe que todos los seres humanos sufren de una violenta reacción alérgica a los perros, una reacción que no es producida por ningún otro agente que no sea un perro, y que interfiere con la digestión de un modo en que ninguna otra reacción*

¹⁰ ORUNESU, Claudina y RODRÍGUEZ, Jorge Luis, “Estudio preliminar a ‘Las reglas en juego’”, Mar del Plata, Marcial Pons, 2004, p. 27.

¹¹ SCHAUER, Frederick, op. cit., p. 89-92.

alérgica lo hace. Ahora bien, si la prevención de esa reacción fuese la justificación de la regla, 'no se admiten perros', la regla no sería ni sub ni sobre incluyente. Se ajustaría perfectamente a su justificación, prohibiendo todo lo que cause el daño temido y nada que no lo hiciese. Esta regla 'no se admiten perros' parece ser un ejemplo de un tipo de regla-una que no es ni sub ni sobreincluyente- fundamentalmente diferente, de los tipos que se ajustan perfectamente a su justificación, como los que hasta aquí hemos venido considerando. Una mirada más atenta revela, sin embargo, que esta diferencia tiene menos consecuencias de las que parece. Cuando se concibe a la relación entre la regla y su justificación como universal y excluyente, en vez de probabilística y no excluyente, esta percepción se basa en la conclusión empírica de que todos los perros y únicamente ellos causan este tipo de reacción alérgica de todos los seres humanos. Esta conclusión empírica se basa, sin embargo, en la percepción actual del mundo actual, sin embargo el mundo podría cambiar mañana...una raza de perros hasta ahora no descubierta, por ejemplo, podría no poseer el agente que produce la reacción, o podría encontrarse gente que fuese inmune a la reacción que anteriormente se creía que afectaban a todos...¹². En este caso el desconocimiento del mundo y la imposibilidad de predecir el futuro, son las que determinan la textura abierta.

La última y tercera hipótesis que maneja el autor de divergencia entre la regla y su justificación se produce porque la regla al ser una generalización, acentúa una determinada propiedad relevante que los sujetos alcanzados por la regla tienen en común, pero esos mismos sujetos o esas mismas situaciones que son similares en muchos aspectos, no lo son en muchos otros, de forma que la regla en el pasado puede haber acentuado alguna propiedad y descuidado otra que en el presente no es relevante.

Tenemos entonces tres tipos de divergencia entre la justificación de la regla y la formulación de la regla y a estas divergencias, Schauer las llama *experiencias recalitrantes*. Dependiendo de cómo se reaccione frente a estas experiencias recalitrantes tendremos un modelo *conversacional* o *atrincherado* de toma de decisiones¹³.

El seguimiento de reglas, que es diferente de actuar conforme a reglas, (en el entendido de que lo primero tiene que ver con que la conducta está motivada por el cumplimiento de la regla y lo segundo significa que la conducta coincide simplemente con la regla), puede conducir y conduce con frecuencia a resultados subóptimos, o un tanto irracionales que no sucederían si las reglas no fueran tomadas en cuenta. Pero quizás estos resultados subóptimos son tales, fundamentalmente para el aplicador de la regla, pero no tanto para el creador de la misma. En este sentido lo racional para el destinatario puede ser desobedecer, mientras que lo racional para el creador puede ser obedecer¹⁴.

Schauer afirma que una autoridad determinada puede decidir sancionar la trasgresión de la regla aun cuando crea que una decisión mejor podría haber sido tomada desobedeciendo la regla. Cabe preguntarse entonces por qué los sistemas de toma de decisiones basados en reglas están tan difundidos.

El gran desafío que enfrenta la toma de decisiones para Schauer es que aplicar reglas exclusivamente puede llevar a resultados irracionales. Pueden

¹² SCHAUER, Frederick, op. cit., p. 94.

¹³ SCHAUER, Frederick, op. cit., p. 97-106.

¹⁴ SCHAUER, Frederick, op. cit., 197-225.

darse circunstancias excepcionales que admitan el apartamiento de las reglas, por ejemplo un niño que decide desobedecer la regla de irse a dormir a las 21 horas, por ayudar a un amigo a hacer sus deberes.

Pero como acabamos de decir para Schauer la clave está entre la asimetría entre la autoridad y el destinatario de la autoridad. Esta posición en definitiva termina asimilándolo bastante al planteo de Raz. De todas formas para ambos autores lo difícil es responder a la cuestión de la racionalidad en el seguimiento de reglas. Entonces pensando en los casos de sub y sobre inclusión, es necesario responder por qué pese a estos resultados defectuosos en el seguimiento de reglas, de todas formas es posible defender el uso de reglas en el razonamiento práctico. Para Schauer las reglas se justifican en un criterio de distribución de poder.

Analizados los fenómenos de tensión entre la regla y su justificación, creo que la estructuración de una regla en base a presunciones puede comportarse como una mejor forma de reconciliar la formulación de la regla con su justificación. Esto no significa que las presunciones no dejen de ser reglas formuladas, pero permiten, como tendremos ocasión de ver en el apartado siguiente, no sólo no caer en el supuesto de la regla (como funcionaría en una regla clásica), sino que permiten derrotar el hecho supuesto.

Esto ofrece una ventaja comparativa a las presunciones, frente a las reglas clásicas, y tiene que ver, en términos de Schauer, con que las reglas son más razones presuntivas que absolutas.

En el caso especial del conjunto económico, la especial característica que tienen en la interna de la vida societaria, hace que pesen especialmente las circunstancias del caso. Esto tiene que ver con que los conjuntos económicos presentan una vaguedad de grado, característica de este tipo de fenómenos.

Así como no podemos dar una definición de “montón de arena”, o no podemos decir cuántos pelos son necesarios para que alguien no sea catalogado como “pelado” (aunque hay casos muy claros de pelados y casos muy claros de cuando estamos en presencia de un montón de arena)¹⁵ hay una zona de penumbra, de casos realmente difíciles que es necesario valorar.

La norma del conjunto económico que estamos analizando tiene como consecuencia la responsabilidad solidaria. Pero desde el punto de vista de su supuesto, y no de su consecuencia jurídica, los conjuntos económicos responden al fundamento de la vinculación y son un fenómeno que se mueve entre otros dos fenómenos, como una cuestión intermedia. Estos dos fenómenos son los de la unidad económico-administrativa y la vinculación que puede dar lugar a la aplicación de precios de transferencia. Si bien en esencia, estamos en presencia de tres fenómenos completamente diferentes, el vector por el que transcurren, y su diferente ubicación, hace que la existencia de un conjunto económico se presente como una cuestión intermedia. Definir ese punto en la línea o en el vector con total exactitud, que conlleve a que algo pueda dejar de ser un caso de unidad, o de simple vinculación entre empresas (que dé origen a la aplicación de los precios de transferencia), puede resultar imposible.

Suelen distinguirse las cuestiones bivalentes, de las cuestiones de grado. A la pregunta de si alguien tiene nacionalidad uruguaya, uno sólo puede

¹⁵ En filosofía este problema se conoce como Paradoja de Sorites.

responder mediante las respuestas de sí o no. Ahora a la pregunta de cuándo alguien es alto, o cuándo alguien es bajo, uno no puede responder de forma categórica, mediante un determinado número. Como tampoco podemos definir los grados exactos para que algo esté frío o esté caliente. Estas son cuestiones de grado, que conllevan en sí mismas una cuestión de indeterminación.

El fenómeno de los conjuntos económicos tiene este grado de indeterminación, que hace que sea muy difícil su definición precisa. Piénsese en la noción de juego. Tenemos muy diferentes tipos de juego, desde el fútbol, al basquetbol, el cricket, el robamontón, el polo y las escondidas. Todos estos son juegos y perteneces a la misma familia, sin embargo parece difícil dar una definición que los comprenda a todos. Comparten, al decir de Wittgenstein, un aire de familia, pero no parece sencillo dar una definición que los caracterice a todos.

4. Las normas de presunción.

Una de las primeras salvedades que hay que hacer cuando hablamos de normas de presunción, es que no siempre que una disposición menciona la palabra presunción, estamos frente a una genuina norma de presunción, con su estructura característica. Por ejemplo, la norma constitucional que dice que las personas se presumen inocentes, no es una norma legal de presunción. Los literales del artículo 66 del Código Tributario, pese a haber sido tratado como presunciones, no son, en su mayoría, normas de presunción.

Mendonca¹⁶ ha puesto énfasis en que las presunciones cobran relevancia en el razonamiento práctico, en aquellos casos donde es necesario tomar una decisión. Se infiere un hecho controvertido a partir de ciertos hechos básicos establecidos, mientras no se aporten elementos de prueba suficientes en sentido contrario.

Las normas de presunción tienen la siguiente estructura: Dado que es el caso de que P, debe procederse como si Q fuese verdadero, a no ser que existan razones suficientes para creer que no es el caso de que Q. Son mandatos legislativos por los que se ordena tener por establecido un hecho, siempre que la ocurrencia de otro hecho, indicador del primero haya sido comprobada suficientemente.

Imponen el deber de aceptar una proposición. Esta proposición se traduce en que ha acaecido determinado hecho, el hecho presumido o inferido, a partir de otro hecho. Implica aceptar determinado estado mental.

Las presunciones son razonamientos que ha hecho el legislador, como adelantándose al razonamiento del decisor. Se trata de un razonamiento que responde a las reglas de la sana crítica, y de razonamientos que alguien ubicado en la posición de tener que tomar una decisión, seguramente también haría. La ventaja es que este tipo de razonamientos tienen un estándar de calidad asegurado, por decirlo de algún modo, en virtud de su estatus normativo.

Se trata de incorporar proposiciones a razonamientos, o sea incorporar premisas. Las premisas son adoptadas si se satisfacen determinadas condiciones. Pero las presunciones, contrariamente a lo que se ha sostenido en el caso de la disposición en examen de los conjuntos económicos, no

¹⁶ Seguiré en adelante a MENDONCA, Daniel, op. cit., p. 83.

implican una inversión de la carga de la prueba. No significa que los contribuyentes tengan que salir a probar que no constituyen un conjunto económico. La iniciativa probatoria será de la Administración.

En el caso de esta disposición tenemos que los hechos inferentes, que hacen presumir la configuración de un conjunto económico son tres hechos, a saber: 1) unidad de dirección o coordinación conjunta de la actividad económica, 2) participación recíproca en el capital o traslado mutuo de ganancias o pérdidas y 3) actividad económica organizada de forma conjunta. La presencia de esta tres clases de hechos, o hechos base, dan como resultado un único hecho inferido: la presencia de un conjunto económico.

Por ende, el efecto mágico que tiene la presunción, es trasladar el objeto de la prueba. Los esfuerzos probatorios no tienen que estar dirigidos a probar la existencia de conjunto económico, sino la existencia de cualquiera de estos otros hechos base.

Es necesario probar determinada proposición y a su vez que se verifique la inexistencia de elementos probatorios respecto de la negación de la proposición asumida. Esto quiere decir que las presunciones no son una zona de confort para quien puede echar mano a ella, sino que permiten enfocar los esfuerzos probatorios hacia otro lado. Evidentemente esos otros hechos, lo normal, es que sean de más fácil prueba. En esto reside la justificación de las normas de presunción, se presentan cuando existe una dificultad probatoria. En nuestro caso, el legislador ha asumido que la prueba de la existencia de un conjunto económico propiamente dicha, es una prueba difícil, y por esto sustituye la prueba de este hecho, por la prueba de otro hecho diferente¹⁷.

Creo que la presencia de una disposición normativa, como la que existía para el BPS (disposición que ahora se deroga) y la declaración de la existencia de muy pocos conjuntos económicos por esa Administración Tributaria (a juzgar por la jurisprudencia del TCA), hizo que se hiciera necesaria la consagración de una disposición como la que ahora se incorpora.

Pero el hacer uso de una presunción impone dos condiciones dominantes, una positiva: la existencia de elementos a favor de una proposición determinada (los hechos base señalados) P y otra negativa: la ausencia de elementos de juicio a favor de la negación de la proposición presumida Q.

Supongamos el caso de dos empresas que comparten una determinada organización económica, pero tengo elementos que me evidencian que no son un conjunto económico, está claro que no puedo aplicar la presunción y tener por asumida la presencia del hecho Q, esto es la existencia del conjunto económico.

Las presunciones cumplen un papel instrumental, su función básica es superar las situaciones de impasse del proceso decisorio, por la ausencia de elementos de juicio a favor o en contra de determinada proposición. Las presunciones sirven para atacar situaciones de incertidumbre acerca de si se produjeron ciertas circunstancias.

Según Mendonca se justifican por: a) razones probabilísticas: es más/menos frecuente Q que -Q en caso de P. B) razones valorativas: las consecuencias de presumir Q en P son más/menos graves que las de presumir

¹⁷ Véase al respecto AGUILÓ REGLA, Josep, "Nota sobre 'Presunciones' de Daniel Mendonca", en Revista Doxa, N° 22, Alicante, 1999, p. 648-660.

–Q c) razones procesales: es más/menos frecuentes producir prueba a favor de Q que de –Q, en caso de P¹⁸.

Las presunciones se distinguen en *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*, presunciones que no admiten prueba en contrario y las que sí las admiten. Aun cuando no se admita prueba en contrario, siempre se puede aportar prueba para destruir la proposición base.

Lo que la ley no permite es atacar el enlace o la proposición presumida. Sin embargo, sobre esto conviene hacer varias aclaraciones, porque suele prestarse a equívocos. Lo que de alguna manera el sujeto pasivo en este caso no podrá argumentar, es que la existencia de un traslado mutuo de ganancias y pérdidas, no sea un hecho admitido o válido para presumir la existencia de un conjunto económico. Sin embargo, el sujeto pasivo puede derrotar la aplicación del enlace para su caso particular. Puede producir prueba de cómo si bien hay un traslado mutuo de ganancias y pérdidas, no obstante su caso no es un caso de un conjunto económico.

En el caso de estas presunciones, siempre es posible producir prueba en contrario. Y se puede producir prueba en contrario, como en toda presunción relativa, no sólo en cuanto a que no se ha verificado el hecho base o el hecho inferido, por ejemplo en este caso, que no se ha hecho un traslado recíproco de ganancias o pérdidas, sino que pese a que ha existido dicho traslado, de todas formas en su caso, no son un conjunto económico.

Para el que cuenta con una presunción a su favor, se le libera de la prueba de la proposición presumida, pero no de la prueba de la proposición base, ni tampoco se lo exime de considerar la prueba que tenga de hechos que pueden llegar a derrotar la presunción, o sea por ejemplo, de aquellos hechos probados que impliquen asumir que no es el caso de Q.

Mendonca distingue dos estrategias para atacar una presunción: A) La estrategia del bloqueo: la presunción “Dado P se presumirá que Q” queda bloqueada en el caso c si, y solo si, se justifica que no está probado P en c, o se prueba la negación de P en c. Esto es se ataca la prueba del hecho base. Por ejemplo se prueba que no hay una participación recíproca en el capital accionario. B) La estrategia de la destrucción: La presunción “Dado P, se presumirá que Q” queda destruida en el caso c si, y sólo si, se prueba la negación de Q en c. Esta segunda estrategia sólo opera con presunciones derrotables, o presunciones relativas, en una terminología más familiar para nosotros.

Quien se beneficia de una presunción sólo debe probar la proposición base, quien quiere destruirla debe producir prueba en contrario respecto de la proposición base o respecto de la proposición presumida.

Como decíamos al comienzo de este capítulo, es necesario distinguir las normas de presunción, que tienen esta estructura “Dado P se procederá como si Q”, de las presunciones del hombre, que no son genuinas normas de presunción. Que fenómenos tan disímiles como las presunciones legales o presunciones del hombre, compartan el mismo nombre, le ha hecho mucho daño a la precisión conceptual o el rigor analítico. También la mención en algunas normas a presumir, o hacer presumible, en el sentido de indiciario, o también en otros sentidos muy diversos.

¹⁸ MENDONCA, Daniel, op. cit., p 91.

Las llamadas presunciones del hombre poco tienen que ver con las presunciones legales, en definitiva se trata de un tema de valoración racional de la prueba. Se trata de determinados indicios que el legislador nos dice que pueden ser útiles para probar algo, pero que no funcionan como trasladándonos hacia el otro hecho que de ningún modo estamos eximidos de probar.

En una presunción legal, como en esta de los conjuntos económicos, la prueba de la unidad de dirección basta y es suficiente para que tengamos por probado la existencia de un conjunto económico y en eso si se quiere se sustenta la magia o la utilidad de normas de este tipo. En el caso de un indicio probatorio que el legislador ha considerado como tal, se trata de un indicio útil, pero de ningún modo suficiente para considerar probado el hecho que pretende probar.

Así en el caso del artículo 66 conviven genuinas presunciones legales, con presunciones del hombre o indicios. Por ejemplo, el caso más claro de presunción del hombre o prueba indiciaria, es el caso del literal E, que hace referencia a cualquier otro hecho vinculado al hecho generador.

Algo similar sucede en el caso de la disposición que estamos examinando, pero aquí la técnica legislativa ha sido más prolija. Por ejemplo, creo que todos fácilmente podemos convenir que la existencia de vínculos de parentesco en órganos de dirección de dos empresas, que lo único que tienen en común es que una está dirigida por un padre y otra por un hijo, aunque la primera se dedica por ejemplo a los alimentos y la segunda a la vestimenta -y no tienen absolutamente nada más en común- de ningún modo podremos sostener que estaremos en presencia de un hecho base que nos dispere una presunción. Por eso el parentesco, o el giro similar, o la participación en la cadena productiva, son indicios que pueden ayudar a probar el hecho base, o el hecho inferente, pero no el hecho inferido.

Por dicha razón la disposición estructura las tres clases de hechos ya mencionada (unidad de dirección o coordinación conjunta de la actividad económica; participación recíproca en el capital o traslado mutuo de ganancias o pérdidas; la actividad económica organizada conjuntamente), y dentro de la primera clase de hechos y la tercera, ya que son si se quiere más abstractos, aporta indicios dentro de las presunciones que pueden ser válidos para probar el hecho inferente, y no es difícil admitir que algunos indicios tendrán más fuerza probatoria que otros. Por ejemplo, la utilización común de la infraestructura empresarial, tiene un peso mucho mayor que la similitud de giros, que necesariamente es un indicio mucho más débil. La mención a este tipo de indicios, dentro de la primera y tercera hipótesis de hechos base, contribuyen a delimitar el concepto de los hechos base o hechos inferentes.

Por último, corresponde destacar que la morfología de la norma en examen, por todo lo dicho, presenta mucho más ventajas que la fórmula canónica de una definición y esto es así porque permite a la Administración probar de forma más simplificada un fenómeno que de por sí se presenta como difícil. Las empresas no tiene un rótulo que diga "Conjunto económico. Henos aquí". Normalmente los vínculos hacen a la interna de la vida societaria, evidenciada en hechos que se presentan como de difícil acceso para los terceros, salvo que así lo quieran hacer saber las empresas. Se trata de prueba que normalmente está a disposición de las empresas, pero no de las Administraciones tributarias

o de los terceros, por eso el Derecho laboral y el comercial suelen recoger soluciones similares.

Por otro lado, presenta la ventaja de que los sujetos pasivos pueden derrotar la presunción poniendo sobre la mesa todos los elementos probatorios, de los que ellos disponen, para demostrar por qué, pese a caer en la hipótesis del hecho presumido, sin embargo no son un conjunto económico. Y como dijimos al principio, una empresa que participa en más del 50% del capital accionario, si la norma estuviese formulada en términos de definición canónica, caería dentro de la hipótesis irremediabilmente. Una formulación normativa en términos de presunción, permite que si efectivamente en los hechos las empresas no conforman un conjunto económico, puedan ofrecer prueba que derrote la presunción.

Otras de las ventajas que presenta, es que la norma obviamente es una presunción relativa, lo que demuestra, a diferencia de lo que pasa con las ficciones o las presunciones absolutas que este tipo de disposiciones están interesadas en la verdad. Lo que va en la línea del Derecho tributario, interesado por dar valor a la realidad de los hechos.

5. Conclusiones.

1. Las definiciones jurídicas presentan particularidades como enunciados jurídicos, que una adecuada teoría de las disposiciones normativas debería reflejar. Que una norma se estructure en base a una definición, no implica de por sí que otorgue mayor seguridad o certeza jurídica. Una norma estructurada en forma de presunción legal puede ofrecer una conceptualización más competente que una norma estructurada sobre la base de una definición.
2. La noción de conjunto económico es una noción que presenta la conocida vaguedad de grado, al situarse en una zona intermedia entre un extremo de una vinculación de las más fuertes, que sea en los hechos una efectiva unidad más que una vinculación (el caso de la unidad económico-administrativa) y otro extremo de una vinculación más tenue (el caso de la vinculación que dé lugar a la aplicación de precios de transferencia). Esto implica que la definición como tal no sea la mejor herramienta de técnica legislativa para abordar el caso de los conjuntos económicos.
3. Las reglas al decir de Schauer, son generalizaciones y no universalizaciones y son razones más presuntivas que absolutas. Abordar el problema de los conjuntos económicos, mediante una regla de presunción tiene la ventaja de que no hace caer el caso irremediabilmente en un supuesto normativo que dispare una consecuencia. Permitiría, por ejemplo, que una empresa que tiene una participación en el capital accionario de otra en más de un 50%, no sea catalogada como conjunto económico, si de hecho no lo es.
4. Las presunciones no operan trasladando la carga de la prueba de una parte hacia otra, sino que lo que hacen es cambiar el objeto probatorio. En los casos de los conjuntos económicos la iniciativa probatoria y los respectivos esfuerzos probatorios siguen pesando sobre la Administración Tributaria, pero contempla la dificultad probatoria que

pueden presentar determinados hechos, y en consecuencia la traslada hacia otros hechos diferentes.

5. La norma de presunción en examen, al ser una presunción relativa, permite no sólo derrotar el hecho base, o hecho inferente (lo que en una definición sería el supuesto normativo), sino que también permite ofrecer prueba en contra del hecho inferido, situación que una norma de la estructura de la definición jamás permitiría.