

## **SUMARIO**

I. Introducción

II. El objeto del procedimiento administrativo tributario

III. Principios del procedimiento administrativo tributario

III.a El principio de oficialidad

III.b El deber de colaboración y las pruebas aportadas por los contribuyentes en el transcurso del procedimiento.

III.c La tensión entre el deber de colaboración y el principio inquisitivo

IV. Presunciones, indicios y ficciones

IV.1 Presunciones

IV.2 Indicios

IV. 3 Ficciones

IV. 4 Otras cuestiones

V. Prueba preconstituida (para un emprendimiento posterior)

VI. Presunciones, ficciones e indicios en el ordenamiento tributario uruguayo

VI.1 Las presunciones en el procedimiento de determinación

VI.1.a La Imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos generadores

VI.1.b Las presunciones para la determinación del tributo

VI.2 La elección de la presunción

VI.3 Determinación mixta

VI.4 La prueba en contrario

VII. Reflexiones finales

## **I. Introducción**

Elegimos este tema en atención a la escasez de estudios sobre la prueba producida en el procedimiento tributario y, especialmente, sobre las presunciones, dada su necesaria utilización en el mismo.

En tal sentido, vale prevenir que no puede ser abordado sin atender a la estructura general del sistema tributario, dado que no se puede considerar haciendo caso omiso de la finalidad de las actuaciones inspectivas y las facultades legales con las que cuenta la Administración Tributaria para cumplir con su misión<sup>1</sup>, ya que la importancia de los deberes de colaboración con la administración tributaria en la determinación y percepción de tributos tiene como contrapartida las mismas y solo una mirada del conjunto permite emitir una opinión adecuada sobre el tema elegido.

Otra prevención que corresponde hacer- sin perjuicio de que se volverá sobre ella- es que se trata de examinar la producción y valoración de la prueba en el procedimiento administrativo tributario, dejando fuera del examen la validez de la misma en sede judicial.

Lo expuesto no es en detrimento, claro está, del tema más general de la prueba jurídica, sino la advertencia de lo que –estimamos- justifica la necesidad de este trabajo.

En cuanto a la prueba en términos jurídicos, es el conjunto de elementos que otorgan convicción a las afirmaciones de las partes en un proceso y, en lo que hace a nuestro objeto de estudio, que permiten aplicar determinadas consecuencias jurídicas a determinados hechos.

Dada su trascendencia para la resolución de conflictos de diferente índole en diferentes ámbitos, su regulación siempre ha sido objeto de un gran rigor.

Resulta ilustrativo a tales efectos, lo que algunos autores llaman la “concepción cerrada de la prueba”<sup>2</sup>, consiste en: a) considerar que todo el fenómeno de la prueba pasa por sus normas jurídicas; b) son pruebas solo las previstas y

---

<sup>1</sup> El D. N° 192/2006, que aprobó la reformulación de su estructura organizativa, estableció que la Dirección General Impositiva tiene por misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado mediante la eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos internos de su competencia, promoviendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, en un marco de respeto a sus derechos, actuando con integridad, eficiencia y profesionalismo.

En el marco de su misión, los objetivos estratégicos apuntan a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, combatir el fraude y el incumplimiento fiscal, fortalecer el compromiso funcional, institucional y social con la misión asignada y promover la efectiva aplicación de las normas tributarias a efectos de lograr el desempeño eficaz, eficiente y transparente en la gestión de la organización.

<sup>2</sup> Ver Taruffo, M., en La prueba de los hechos, Ed. Trotta, Madrid, 2002, citado por María Rodríguez Bereijo- León, en La Prueba en Derecho Tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pág. 20.

reguladas, excluyendo la admisibilidad de las atípicas; c) considerar que su regulación jurídica es autosuficiente y autónoma respecto de otros sectores de la experiencia jurídica. Tal concepción ha determinado que en materia tributaria también su interés se haya centrado en la descripción y sistematización de las reglas aplicables al Derecho Tributario más que en un estudio sobre la prueba misma y su concepto en Derecho Tributario, no porque haya un concepto privativo del Derecho Tributario sino por el necesario abordaje del problema de la prueba que, en definitiva, dé cuenta de los problemas (valga la redundancia) que enfrentan a la Administración y a los contribuyentes.

## II. El objeto del procedimiento administrativo tributario

Si bien el Código Tributario no define el objeto del procedimiento administrativo tributario, existe consenso en que el mismo consiste en determinar la existencia y, en su caso, cuantía de las obligaciones tributarias y, eventualmente, la configuración de infracciones, procurando acercarse lo más que se pueda a la realidad.

Tal como señala Ana María Pita *“las normas tributarias, al establecer los tributos, persiguen una finalidad primordial: lograr un ingreso para el Estado. Tal fin se consigue normalmente a través de un mecanismo jurídico conocido: la ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de determinadas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero. El tributo se configura así jurídicamente como una obligación. Y esta técnica jurídica exige la existencia de un grupo de normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ellas se reconocen se realicen tal y como ellas quieren. Son las normas de naturaleza formal”*.<sup>3</sup>

En similar sentido, se pronuncia María Rodríguez- Bereijo León: *“Objeto de la investigación por la Administración son naturalmente los hechos o acontecimientos fácticos de la vida real con relevancia tributaria”*.<sup>4</sup>

En el procedimiento tributario intervienen múltiples sujetos desde su inicio y en esa secuencia procedimental advertimos que la utilización de presunciones - características del derecho formal tributario como las ficciones del derecho material tributario- se impone en algunas situaciones.

En el curso de dicho procedimiento y en la medida en que se controvierten hechos invocados tanto por el organismo recaudador como por el contribuyente o responsable involucrado, es necesario prever una cadena de actos que

---

<sup>3</sup> Cfr.: La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 28 y ss..

<sup>4</sup> Cfr.: La Prueba ..., pág. 100 y ss.

permitan otorgar certeza sobre los hechos en discusión, con la particularidad de que una de las partes (la Administración): (a) es también “juez” conforme a los cometidos que las normas le han asignado y, (b) cuenta con facultades especiales a tales efectos.

Tales consideraciones imponen detenernos en examinar los principios que rigen el procedimiento administrativo tributario y definir algunos conceptos para luego poder abordar las presunciones de aplicación al mismo.

### III. Principios del procedimiento administrativo tributario<sup>5</sup>

#### III.a El principio de oficialidad

En primer lugar, corresponde mencionar el principio de oficialidad, dado que es el que preside el procedimiento administrativo tributario, dándole al mismo un carácter marcadamente inquisitivo.

Dicho principio ha sido exhaustivamente estudiado por los especialistas en Derecho Procesal Penal, siendo definido como *“aquel criterio, derivado de un interés público predominante, marcado por la ley, por el cual, el proceso, su objeto, los actos procesales y la sentencia no están subordinados al poder de disposición de sujetos jurídicos, sino que dependen de que aquel interés público se ponga de manifiesto al tribunal y se haga valer ante situaciones reales subsumibles en supuestos taxativamente determinados por la ley”*<sup>6</sup>

En nuestro medio, José Arlas decía que *“el principio de oficialidad significa que el Estado, que tiene como función esencial la de reprimir los delitos, debe, frente a un hecho con apariencia delictiva, promover el juicio penal. Y debe promoverlo por sí mismo, por intermedio de sus órganos y sin esperar a que nadie excite su interés o derecho. Ciertos autores lo denominan también principio de obligatoriedad”*.<sup>7</sup>

Tres caracteres nucleares se desprenden de tales definiciones. Uno de ellos es el relativo al comienzo de las actuaciones. En tal sentido, el procedimiento de aplicación de los tributos tiene una función publicística importante, vinculada al fin de los tributos<sup>8</sup> que determina que la Administración Tributaria tenga entre

---

<sup>5</sup> En este apartado relativo a los principios seguiremos preferentemente a María Rodríguez Bereijo- León por la excelente sistematización realizada en “La prueba...”, pág. 93 y ss.

<sup>6</sup> Cfr.: Rodríguez Bereijo- León, La Prueba..., pág. 93

<sup>7</sup> Cfr: Arlas, J., Derecho Procesal Penal, Tomo I, FCU, 1978, pág. 51.

<sup>8</sup> Ya es conocida nuestra posición al respecto, dado que en la 2as. Jornadas decíamos que “El jurista no puede permanecer ajeno a esta realidad y al hecho de que el sistema tributario (nos resulte o no simpático) es el sostén del Estado mismo y el que posibilita la realización de fines colectivos significativos.

La actividad financiera del estado (a través de la cual se obtienen recursos para realizar el gasto público) es la que permite atender los cometidos del Estado, tanto aquellos considerados básicos como los fines del actual Estado social de derecho, tendientes a la redistribución de la riqueza y, en definitiva, a promover la dignidad humana de sus habitantes (lo cual supone la erogación de recursos para financiar servicios de educación, salud, vivienda, etc., en

sus cometidos el de investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para descubrir los hechos que fueren ignorados por la Administración o las inconsistencias de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, en su caso. La oficialidad se manifiesta en tal caso, en el poder-deber de realizar las actuaciones necesarias tendientes al conocimiento de los hechos a fin de determinar la existencia de adeudos o verificar las declaraciones de los contribuyentes.

El segundo guarda relación con el poder de disposición de los intervinientes en el procedimiento. Dada la naturaleza pública de los intereses en juego, la Administración Tributaria no puede disponer de su derecho, renunciando a la aplicación del tributo o a su cobro ni aceptando el apartamiento de las normas al momento de su aplicación o determinación. Ahora bien, no es menos cierto que en este aspecto, la rigidez del principio no puede ser la del mismo en la órbita penal, ya que –en determinadas circunstancias y bajo determinadas garantías tanto para el contribuyente como para el resto de los ciudadanos en términos de igualdad- pueden llegar a aceptarse acuerdos entre la Administración y los contribuyentes, tal como ocurre con la facultad otorgada en el art. 471 de la Ley N° 17.930<sup>9</sup>.

El tercer elemento refiere a la introducción de los hechos y la necesidad de procurar la reconstrucción de la verdad material, lo que impone el deber de investigar todos los hechos trascendentes a los efectos tributarios (principio de oficialidad en detrimento de carga de controvertir la aportación de parte), sin perjuicio de la incidencia del deber de colaboración.

Consecuentemente, la Administración no tiene limitación en su actividad probatoria, en su objeto (claro que siempre vinculados a hechos con relevancia tributaria) ni en los medios (que deben ser lícitos), dado el interés público prevalente, que legitima ese deber de llevar adelante todas las investigaciones necesarias para reconstruir los hechos<sup>10</sup>.

Correlativamente, tiene el deber de fundamentar circunstanciadamente las conclusiones a las que llegue. Ello no solo por el principio que le impone motivar debidamente los actos que dicte sino, especialmente, porque es de la única manera en que se garantiza el derecho de defensa del contribuyente: a través de la transparencia de las actuaciones de modo que el administrado no solo pueda conocer sino también acceder a los elementos que controvertir.

---

particular para los sectores más desfavorecidos). Los ingresos tributarios son medios necesarios para cubrir las exigencias de bienestar y justicia social del desarrollo humano.

Dichos fines además están consagrados en la propia Constitución Nacional y también integran el elenco de derechos humanos fundamentales a cuya protección debe propender el Estado.”

<sup>9</sup> Ver también art. 24 del T. 1, del T.O. 1996.

<sup>10</sup> Art. 55 del C.T.: (Prueba de oficio).- El organismo recaudador podrá disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución.

### **III.b El deber de colaboración y las pruebas aportadas por los contribuyentes en el transcurso del procedimiento.**

La determinación tributaria está presidida por el deber de iniciativa previsto en el art. 61 del C.T..

El deber de colaboración necesariamente incluye la cooperación del contribuyente en el esclarecimiento de las inconsistencias entre lo declarado (o no declarado) y la realidad constatada, no sólo por el rango del deber constitucional de contribuir con las cargas públicas, sino por las eventuales consecuencias de su incumplimiento que serían, a saber:

- a) la incursión en la infracción de contravención;
- b) la habilitación a que la Administración, en uso de sus facultades, proceda a inspeccionar muebles e inmuebles, requerir informaciones a terceros, intervenir documentos y tomar medidas para su conservación, registrar e incautar documentación y efectos y hasta solicitar órdenes de allanamiento para la inspección de domicilios particulares;
- c) eventualmente, la determinación de oficio, ya sea sobre base cierta o presunta.

Lo expuesto, supone que los deberes del contribuyente no solo se limitan a la presentación de declaraciones juradas sino que comprenden también los del art. 70 del C.T., enmarcados en el deber de colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación de la Administración. Tales deberes revisten también la faz de derechos en la medida en que su colaboración contribuye a hacer menos gravosa su situación fiscal.

La proposición de prueba por parte de los contribuyentes no se agota en el transcurrir de las etapas referidas sino que cuenta concretamente con la que habilita el art. 46 del C.T. (que si bien refiere a la relativa a las infracciones alcanza también a aquella relativa a la determinación de adeudos) y también con la posibilidad de ofrecerla al recurrir el acto de determinación o de imposición de sanciones.

### **III.c La tensión entre el deber de colaboración y el principio inquisitivo**

El legislador crea gravámenes conforme a la Constitución Nacional que constituyen recursos para el sostenimiento del Estado, ejerciendo en ese momento –en virtud de su poder de imperio- su potestad de crear tributos; el contribuyente está obligado a colaborar en la determinación de los tributos y a hacerse cargo de sus cargas públicas; la Administración Tributaria está obligada a recaudar lo que corresponde según la ley, esto es- según el principio de legalidad- una suma determinada de acuerdo con la configuración de un particular hecho imponible. Por último, el juez deberá resolver la contienda tributaria que a él se somete, sin que pueda dejar de fallar (art. 15 del C.C.).

En defecto del cumplimiento del deber de iniciativa o si fuera parcial o inconsistente, corresponde proceder a la liquidación de oficio, conforme a lo previsto en el art. 65 del C.T.

Es en este contexto en el que se inscriben las facultades de la Administración y las obligaciones de los particulares, ambas tan necesarias que se erigen en pilares de un sistema que requiere estar dotado de las mismas, dada la importancia de la recaudación estatal.

Así, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66 del mismo Código, si la Administración logra tomar conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de las obligaciones, la determinación se realizará sobre base cierta, pero de lo contrario se inducirá mediante las presunciones legales basadas en los hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que solo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria. Sobre este aspecto- medular en el presente trabajo- discurriremos más abajo.

Ahora bien, en ese orden, sobre los contribuyentes pesan diferentes deberes relacionados a la materia fiscal y, en su defecto o complementariamente, la Administración tiene el deber de salir a investigar.

En este marco, la posibilidad de la Administración de acudir a la estimación presunta de los tributos, presupone que se hayan agotado los demás medios de prueba disponibles para alcanzar la verdad, al menos los que comúnmente entendemos como necesarios para la aplicación de los impuestos.

A tales efectos, las presunciones y las ficciones son de gran auxilio y variadas son las finalidades declaradas para la utilización de estas herramientas legales. Se ha dicho que sirven para combatir la evasión fiscal, para simplificar las cuestiones de administración tributaria y por razones de pura equidad.

En definitiva, tanto las presunciones como las ficciones permiten que la Administración fiscal pueda aplicar el sistema tributario cuando ignora determinados hechos. Así, puede gravar todas las manifestaciones de capacidades contributivas y liquidar el impuesto que se debe, siempre y cuando la presunción se utilice con criterios de prudencia y razonabilidad. Como se ha señalado, su aplicación es una cuestión de modo y medida y, si bien se trata de paliar la falta de conocimiento de la Administración respecto de los actos de trascendencia tributaria, no puede caerse en el abuso de crear prestaciones tributarias ficticias, o hacer cargar al contribuyente con pesadas o imposibles pruebas a fin de sortear la traba de la inversión de la carga probatoria, pues no se puede soslayar que la eficacia en la recaudación implica que la imposición sea justa, ni más ni menos que lo que corresponda en virtud del principio de legalidad. No se puede justificar que so pretexto de erigirse en tutora del interés

general de la población, el Fisco sea parte de una relación desequilibrada de poder<sup>11</sup>.

#### IV. Presunciones, indicios y ficciones

Antes de ingresar al estudio particular de las previstas en el art. 66 del C.T., entendemos del caso precisar algunos conceptos para discurrir más fluidamente adelante.

##### IV.1 Presunciones

Se entiende por presunción aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede<sup>12</sup>.

Así, ha dicho Devis Echandía que se trata de *“un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos”*<sup>13</sup>. La conclusión del razonamiento versa sobre hechos considerados como ciertos o probables (con relación a su acreditación), que tienen como consecuencia el accertamiento de una situación fáctica.

Las presunciones pueden ser legales absolutas, legales relativas o simples (conocidas como de hombre o judiciales). En el caso de las presunciones legales relativas, si bien se presentan como reglas jurídicas sustanciales, admiten la destrucción de la consecuencia prevista en ella mediante la invocación y prueba de un hecho contrario al que el legislador eligió como presumido.

Por su parte, la presunción simple o de hombre o judicial es un juicio lógico efectuado por un sujeto procesal, se erige en un razonamiento acorde con las reglas de experiencia, resultado de un acto valorativo de la prueba. Nuestra jurisprudencia ha dicho que *“la prueba de un hecho- conocido- a la luz de las máximas de experiencia, puede llevar a concluir la existencia del hecho desconocido y que requiere ser probado”*<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Gadea, Ma. José, *“Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria”*, ponencia presentada en las XXXVI Jornadas Tributarias, celebrado en Mar del Plata en Noviembre de 2006, disponible en [http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas\\_tributarias\\_06/c2\\_Dra-Gadea.html](http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_Dra-Gadea.html).

<sup>12</sup> Gadea, Ma. José, *“Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria”*, ponencia presentada en las XXXVI Jornadas Tributarias, celebrado en Mar del Plata en Noviembre de 2006, disponible en [http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas\\_tributarias\\_06/c2\\_Dra-Gadea.html](http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_Dra-Gadea.html).

<sup>13</sup> Citado en Código General del Proceso, Tomo 4, Vécovi, Eduardo y otros, Ed. Abaco, 1998, pág. 62.

<sup>14</sup> Ídem nota anterior, pág. 62, Nota la pie (22) ADCU, T. XXIII, c. 713, p. 247 y c. 466, 153 y 154.



En otro orden, aunque en igual sentido se ha dicho que *“para que estas presunciones sean apreciadas como medios de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano. Estas reglas o máximas de la experiencia forman parte del patrimonio cultural del juzgador, como de toda persona de nivel cultural medio”*<sup>15</sup>.

Tal como indica Gorosito, *“La presunción es un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado; el resultado de esta inferencia, está sujeto a prueba y demostración de su verdad. Admite prueba en contrario, salvo disposición legal expresa, en cuyo caso puede transformarse en una ficción. La ficción, en cambio, es una disposición jurídica, que conceptualiza un determinado hecho, sea o no cierto, y lo reputa cierto, sin admitir prueba en contrario. Al decir de la doctrina, la conexión entre los hechos la da la ley, despreocupándose de la realidad, y en rigor es una mentira técnica”*<sup>16</sup>.

## IV.2 Indicios

Tal como nos enseña Vescovi al examinar el art. 141 del C.G.P., modernamente se ha entendido que los indicios no son medios probatorios, sino que conforman la base del razonamiento indiciario y que, unidos a las normas generales de la experiencia, permiten llegar a conclusiones probatorias<sup>17</sup>.

Indicio es cualquier hecho conocido (o circunstancia de hecho conocida), del cual se infiere, por sí solo o conjuntamente con otros, la existencia o inexistencia de otro hecho desconocido, mediante una operación lógica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales. Está sujeto al régimen probatorio de los hechos en materia procesal y funciona como base de un razonamiento lógico, que permite una inferencia sobre la existencia de otro hecho, cuya relación de causalidad se basa en reglas de experiencia.

Así las cosas, existen tres elementos en estrecha vinculación: el indicio, el juicio lógico- la presunción simple, judicial o de hombre- y las reglas de la experiencia común extraídas de la observación de lo que normalmente acontece. Son bien diferenciables: el indicio es el supuesto de hecho que permite arribar al hecho presumido y las máximas de la experiencia el argumento general que permiten inferir del hecho probado conocido el a probar desconocido.

---

<sup>15</sup> Cfr.: Navarrine, S. y Asorey, R., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, 3ª edición, LexisNexis, Bs.As., 2006, pág. 3.

<sup>16</sup> Gorosito, Alberto, *“Presunciones y ficciones en derecho tributario”*, en Biblioteca Virtual de la AAEF.

<sup>17</sup> Código General del Proceso, Tomo 4, Vescovi, Eduardo y otros, Ed. Abaco, 1998, pág. 232 y ss..

Tal como se manifestó, debe ser objeto de prueba, en carácter de antecedente lógico del hecho principal que se quiere probar. Es por ello que el CGP descarta la prueba indiciaria como medio probatorio, refiriéndose a ella como una forma de razonamiento valorativo de la prueba en el artículo 141 de donde se extraen los tres elementos propios de la presunción simple: el juicio lógico y los dos hechos- antecedente y consecuente- por él relacionados, siendo el indicio el hecho precedente.

La prueba de hecho precedente, en definitiva, es lo que va a disipar el mayor riesgo que entraña la prueba por indicios: que éstos no encubran meras sospechas o conjeturas, sino que permitan, a través de una valoración racional, proceder a componer una situación de la forma más verosímil en el caso, procurando aproximarse lo más posible a la realidad del caso concreto.

El carácter indiciario de la prueba es algo habitual en el curso de las actuaciones administrativas tributarias. Siguiendo a Rodríguez Bereijo- León, *“al versar estas sobre hechos ajenos y pretéritos para la Administración, dominados esencialmente por un componente histórico y respecto de los cuales solo es dable la utilización de medios representativos, que permitan llegar al conocimiento de los hechos a través de juicios inferenciales”*, lo que supone que excede su aplicación solo al momento de la estimación para comprender los procedimientos de averiguación de los hechos en general, en la medida de que las más de las veces no son inmediatamente perceptibles<sup>18</sup>.

#### IV. 3 Ficciones

Las ficciones son valoraciones jurídicas contenidas en preceptos legales, en virtud de los cuales se le atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan o desconocen e ignoran su naturaleza real<sup>19</sup>. La ficción no falsea ni oculta la verdad real, sino que crea una verdad jurídica distinta.

Posee –también siguiendo a Pérez de Ayala- tres funciones muy claras: a) la reducción simplificadora de los elementos substanciales del Derecho; b) concretar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria; c) la lucha contra el fraude tributario<sup>20</sup>.

Eventualmente, las presunciones legales absolutas pueden conllevar implícitamente una ficción. Para algunos autores, la diferencia está en las

---

<sup>18</sup> La Prueba..., pág. 103.

<sup>19</sup> Ver Pérez de Ayala, J.L., Las ficciones en el derecho tributario, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1970, multicitado por doctrina especializada.

<sup>20</sup> Citado por Jorge Bravo Cucci, *“Presunciones y ficciones en el impuesto a la renta”*, en Las Presunciones y Rentas Fictas- Aspectos constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta”, Ara Editores, Perú, 2010, pág. 112.

características de los hechos presumidos, que refieren en el caso de las presunciones a hechos con relevancia procesal o procedimental y en el caso de las ficciones a hechos vinculados a aspectos sustantivos.

#### IV. 4 Otras cuestiones

Presunciones y ficciones son utilizadas con frecuencia en materia tributaria para perseguir diferentes objetivos: la simplificación del procedimiento de determinación de la base imponible, la prueba del elemento subjetivo en materia de infracciones, la captación de determinadas manifestaciones de capacidad contributiva y la determinación por parte de la Administración<sup>21</sup>.

En el mismo sentido, se ha pronunciado Vicente Oscar Díaz señalando que se trata de presupuestos indiciarios que: *“a) sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente y b) se constituyen asimismo en un medio de calcular la materia imponible”*<sup>22</sup>.

Presunciones y ficciones se diferencian en que, mientras la ficción crea su objeto (la realidad jurídica), la presunción establece un nexo entre dos hechos. La ficción crea la realidad, mientras que la presunción la deduce de una realidad o hecho natural al que dota de relevancia jurídica.

#### V. Prueba preconstituida

Otro concepto relevante a estos efectos y vinculado con la utilización de presunciones y ficciones es el de prueba preconstituida. Aunque necesariamente habrá de ser objeto de otro trabajo dado, por un lado, la extensión que se requiere al presente y, por otro, que su especificidad exige detenerse en cuestiones trascendentes que nos impondrían alejarnos de su objeto, entendemos del caso dejarlo planteado dada la relevancia jurídica de las pruebas obtenidas en sede administrativa y su validez en los procesos judiciales.

En el ámbito tributario, la prueba por antonomasia es la preconstituida.

Tal como señala María Rodríguez Bereijo León, la prueba preconstituida tiene diferente valor en sede penal y en sede civil, teniendo su origen en este derecho. Se le atribuye a Bentham su proposición, dado que es de su autoría la distinción entre pruebas por escritos casuales y pruebas por escritos

---

<sup>21</sup> Ver Faget, A. y Varela, A., *“La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta”*, en Revista Tributaria (publicación bimestral del IUET), Tomo XII, N° 69, pág. 460.

<sup>22</sup> Citado por Jorge Bravo Cucci, *“Presunciones y ficciones en el impuesto a la renta”*, en Las Presunciones y Rentas Fictas- Aspectos constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta”, Ara Editores, Perú, 2010, pág. 111.

preconstituidos, que se hacían con arreglo a ciertas formas legales y con la intención de poder servir de medio de prueba en un futuro y eventual juicio<sup>23</sup>.

Consecuentemente, el concepto de prueba preconstituida involucra tres elementos: su vinculación a la ley, su formación anticipada e intencionada con respecto a la solución de un eventual litigio, su identificación con la prueba documental.

Este sentido originario se desdibujó posteriormente. En la prueba preconstituida la ley es la responsable de intimar a las partes para que se provean de un determinado medio de prueba y de determinar el valor que el órgano encargado de la aplicación del derecho haya de otorgar a ese concreto medio de prueba.

Como se dijo precedentemente, dos principios conforman la estructura y funcionamiento de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos: el principio inquisitivo y el principio de aportación de pruebas por parte del contribuyente (deber de colaboración). En ambos se apoya la actividad probatoria del procedimiento tributario y condicionan el ulterior proceso contencioso administrativo en materia tributaria, como revisor de la legalidad del acto.

Siguiendo con las apreciaciones de Rodríguez Bereijo León con relación al principio inquisitivo, éste tiene relevancia en diferentes aspectos como ser la suficiencia de la prueba, su valoración, la práctica de las pruebas que se estimen necesarias para dictar resolución y que, si bien la doctrina se ha pronunciado favorablemente sobre la vigencia del principio en materia tributaria, en cambio no ha profundizado en torno a los matices que reviste con respecto al proceso penal<sup>24</sup>.

Dicha vigencia se explica también por el fuerte influjo que el deber de colaboración con la Administración Tributaria tiene sobre las relaciones procesales en materia tributaria. Como reflejo de ello, la aplicación de los tributos se apoya en la autodeclaración, ya que la forma en que tiene la Administración Tributaria de conocer los hechos relevantes para la imposición es a través de las declaraciones de los contribuyentes.

A modo de ejemplo, la fuerte interdependencia entre el deber de colaboración y la prueba de los hechos determina que su incumplimiento autorice a la Administración Tributaria a aplicar presunciones para arribar a soluciones al respecto.

Pese a situarse en planos distintos, corresponde señalar la relevancia que los deberes y obligaciones formales tienen en el Derecho Tributario para la

---

<sup>23</sup> Ver La Prueba..., pág. 20 y ss. y 241 y ss.

<sup>24</sup> Ídem nota anterior, pág. 96 y ss.

formación de los futuros elementos de prueba, previniendo y asegurando su preparación con anterioridad al nacimiento del litigio, ordenando la preconstitución de las pruebas.

La labor de preconstitución se produce además porque las pruebas así formadas y preparadas están respaldadas por otras normas jurídicas que les atribuyen cierto valor probatorio, bajo la forma de presunciones o reglas legales de valoración que actúan sobre el documento como fuente de prueba otorgándole cierta virtualidad probatoria.

Se ha insistido en valorar la prueba conforme a parámetros civilistas, desconociendo, por un lado, las características del principio de oficialidad que rige en el ámbito tributario, con las exigencias que impone el deber de consecución del interés público y, por otro, que se trata de actividad probatoria en el marco del procedimiento tributario y no ante una prueba judicial<sup>25</sup>.

En el ámbito de la prueba legal se encuentran algunas injerencias normativas: limitaciones probatorias (ejemplo: inadmisibilidad de la prueba pericial) y algunas reglas sobre el valor probatorio privilegiado que se le atribuye a algunas pruebas en forma de presunciones.

En la medida en que los elementos de prueba en el ámbito tributario resultan de este conjunto de normas sobre formación y valoración de la prueba, la que se produce en el ámbito del proceso tributario es típicamente preconstituida de acuerdo al concepto civil (formación previa e intencionada al nacimiento del litigio, de carácter documental y valor probatorio legal).

En tal sentido, es menester alcanzar un equilibrio que permita preservar el carácter y naturaleza revisora del proceso contencioso administrativo a fin de que en éste no tenga que reiterarse, sin caer en el exceso de considerar que se trata de prueba documental que goza de un valor probatorio privilegiado (especialmente en sede penal).

La cuestión de la valoración probatoria del expediente administrativo pasa por una correcta delimitación de los elementos de prueba incorporados al expediente. Una posibilidad, es atribuirle un carácter predominantemente documental desde que, aunque obren pericias técnicas, testimonios de terceros o del propio sujeto, no puede presumirse que tales equivalgan a los correspondientes medios de prueba pericial, testimonial o confesión de parte, pues no han sido realizadas con las garantías judiciales correspondientes, sino que han sido practicados en sede administrativa y con las garantías propias de la sede administrativa.

En cuanto a la valoración de las actas y diligencias de inspección en el proceso judicial, deben quedar sometidos al principio de valoración conforme a las

---

<sup>25</sup> Ídem nota anterior, pág. 191 y ss.

reglas de la sana crítica, pero en determinados casos es necesario reconocer que de no mantenerse su virtualidad probatoria ciertas decisiones administrativas podrán volverse ineficaces<sup>26</sup>.

En tal sentido, la aptitud de la prueba preconstituida para reflejar fielmente los hechos del pasado, guarda relación con su credibilidad, estrictamente vinculada- reiteramos- a la existencia de un mínimo de garantías en la formación de la prueba, especialmente en lo relativo al derecho de defensa y al principio de contradicción.

En definitiva, se trata de definir la eficacia probatoria de las actuaciones administrativas, de modo que el proceso judicial pueda efectivamente ser revisor de garantías y no reiterador de toda la actividad probatoria ya realizada en sede administrativa, de modo de hacer más ágil y eficiente el sistema.

## **VII. Presunciones, ficciones e indicios en el ordenamiento tributario uruguayo**

Como viene de decirse, la Administración no puede abandonar su obligación de efectuar la determinación de los tributos adeudados aún en los casos de violación (incluso absoluta) del deber de colaboración de los contribuyentes.

Nuestra normativa nacional no es ajena a esta problemática, recogiendo expresamente la posibilidad de determinar tributos en base a presunciones (art. 66 CT).

Asimismo, las técnicas presuncionales también resultan relevantes en materia sancionatoria, concretamente en su consagración expresa en materia del tipo subjetivo de la infracción de defraudación (art. 96 CT).

En esta exposición nos detendremos sobre el primer supuesto.

No obstante, cabe mencionar que el recurso a las presunciones en materia tributaria es aún más amplio y sus aplicaciones sumamente variadas. Podemos citar como ejemplo la introducción de la noción de residencia en el ordenamiento tributario por la LRT, en la que se incorporan como presunciones relativas de la localización de los “intereses vitales” del contribuyente en el país, que residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél (inciso 2 del art. 6 del Título 7, TO 1996).

Por otro lado, no queríamos dejar de mencionar la importancia de las ficciones y los indicios en la normativa tributaria nacional, institutos que intentan superar las particulares dificultades probatorias que se presentan en materia tributaria.

---

<sup>26</sup> Ídem nota anterior, pág. 279 y ss.

En efecto, en ciertos casos, por diversas circunstancias (por ejemplo, dificultades fácticas para fijar la base de cálculo de ciertos tributos, dimensión del negocio, giro, etc.), las normas expresamente prevén la liquidación de los tributos sobre bases fictas. En tales situaciones, la realidad se sustituye por un dato dado, que no necesariamente tiene relación con dicha realidad (aunque en ciertos casos esta relación pueda eventualmente existir), suplantando la liquidación en base a datos reales por porcentajes fictos relacionados con un determinado dato de relativamente fácil obtención (por ejemplo: monto de ventas).

En otro orden, la prueba indiciaria en materia tributaria resulta particularmente relevante, por cuanto, al referirse a hechos pasados, ajenos a la Administración, los mismos generalmente serán accesibles a ella a través de representaciones o manifestaciones más o menos mediatas, que valoradas en su conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, permitirán a la Administración (y a los órganos jurisdiccionales, en su caso) arribar a conclusiones acerca de la verificación de los hechos generadores de los tributos respectivos, así como las diversas circunstancias relativas a los mismos y otras cuestiones (como la responsabilidad, infracciones, etc.).

Esto ha sido reconocido por la jurisprudencia nacional, que ha aceptado los indicios a fin de arribar a conclusiones. Así, por ejemplo, el TCA, en Sentencia número 428/2009 de 13/08/2009, señalaba: *“La responsabilidad de AA y BB durante el tiempo en que fueron directores y representantes de la empresa contribuyente, surge respaldada por infinidad de indicios (circunstancias ciertas de las que se puede obtener por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia o inexistencia de un hecho a probar.*

*“Señala el distinguido procesalista Víctor Hugo Bermúdez en el artículo sobre “Medios de Prueba” en el Curso sobre el Código del Proceso Penal, Ley 15.032 FCU pag. 305 que “los indicios deben relacionarse con el hecho o circunstancia que tienden a probar, ser inequívocos y ligar lógica e ininterrumpidamente el punto de partida y la conclusión probatoria”.*

*“De ahí entonces que las maniobras antes reseñadas no pudieron llevarse a cabo sin el conocimiento y participación de los ahora accionantes, pues consistió en una permanente alteración de documentación y registros adulterados, por medio de procedimientos tecnológicos sofisticados, donde precisamente la intervención de los directores o representantes era fundamental para obtener el objetivo: defraudar el FISCO y demostrar por la documentación menores ventas, aspecto imprescindible para lograr sus objetivos: mejorar las ganancias.-*

...

*“Se puede sostener que la maniobra fraudulenta ha sido realizada y facilitada por los representantes de la contribuyente durante su período de actuación en*

*la sociedad (período que no se controvertió pues surge claro de toda la documentación agregada en los antecedentes).*

*“El cúmulo de indicios y presunciones que surgen de las actuaciones se relacionan con los hechos y circunstancias que surgen del expediente, lo que liga indisolublemente a los actores con la maniobra dolosa materializada contra el FISCO lo que permite sostener que existe una “certeza razonada” en cuanto a su responsabilidad.”*

## **VI.1 Las presunciones en el procedimiento de determinación**

Dentro de las previsiones del art. 66 CT, podrían agruparse dos tipos de presunciones:

### **A.- La imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos generadores.**

Las primeras, son las previstas en el inciso 3 del art. 66 CT, cuyo hecho inferido es la *“imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo...”*.

La doctrina no se ha pronunciado acerca de la calificación de estas hipótesis legales que permiten inferir la imposibilidad de conocer en forma cierta y directa de los hechos generadores.

A nuestro juicio, siguiendo las definiciones ya adoptadas previamente, se trata técnicamente de presunciones. Esto es, se trata de supuestos que, una vez probados, permiten considerar probado el hecho inferido.

En efecto, estas hipótesis guardan relación razonable con el hecho inferido, pues se trata de carencias formales que normalmente impedirán arribar a un conocimiento cierto y directo de las situaciones y actos constitutivos del hecho generador.

Se trata de supuestos en los que se ha verificado previamente un incumplimiento al deber de colaboración que recae sobre los administrados, ya sea por culpa o dolo.

Se aprecia la relevancia de la relación intrínseca entre deber de colaboración y determinación sobre base presunta.

Ello por cuanto si el contribuyente ha cumplido adecuadamente con sus obligaciones formales, documentando sus obligaciones correctamente, presentando sus declaraciones juradas en forma concordante, manteniendo una contabilidad en regla, la Administración contará con todos los elementos requeridos para determinar sobre base cierta.



En cambio, si tales deberes se han incumplido, estas omisiones incidirán en las posibilidades con que cuenta la Administración para arribar a la realidad de los hechos gravados. Esta dificultad probatoria (que incluso puede suponer un fracaso probatorio total), amerita que el legislador, otorgue a la Administración la vía presuntiva, en tanto recae sobre esta el deber de determinar (una vez constatado el acaecimiento del hecho generador), a pesar de los obstáculos probatorios que se le presenten.

Conviene retomar una idea planteada por María Rodríguez Bereijo en su estudio sobre la temática, que tiene relación con la cuestión en análisis y es el concepto de “imputabilidad del fracaso probatorio”. Ello supone analizar quién es responsable del fracaso probatorio, cuestión que pesa sobre la delicada tensión entre deber de colaborar y deber de investigación.<sup>27</sup>

Nadie duda de que, a pesar de los incumplimientos formales de los administrados, igualmente recae sobre la Administración el deber de investigar para arribar al conocimiento real y directo de los hechos con relevancia tributaria. Pero la cuestión, es determinar los límites de hecho de este deber de investigación, cuando la Administración se enfrenta a dificultades probatorias que derivan justamente del previo incumplimiento del administrado.

El problema no admite una solución genérica y ameritará el análisis del caso concreto y las diversas incidencias y características que se hayan producido en torno al mismo. No obstante, esta idea de la “imputabilidad del fracaso probatorio” parece de interesante incorporación al análisis del caso a caso.

Volviendo al tema de las presunciones contenidas en el inciso 3 del art. 66 CT, una cuestión previa a determinar es si se trata de presunciones de tipo relativo o absoluto.

Entendemos que se trata de presunciones de tipo relativo. Esto es, la configuración de estas hipótesis habilitará a la Administración a proceder a la determinación sobre base presunta, salvo que el administrado aporte prueba en contrario, esto es, pruebe que existen y es posible acceder por medios razonables a elementos suficientes para conocer de manera cierta y directa los hechos gravados.

Esta posibilidad de hacer prueba en contrario, aventa o al menos atenúa el rigor que podría suponer aplicar estas presunciones de forma absoluta, como se verá a continuación.

Por otra parte, la aplicación de las presunciones estará regida por el principio cardinal de la determinación, y es que la Administración deberá realizar las

---

<sup>27</sup> Rodríguez Bereijo, María. La prueba en Derecho Tributario... ob. cit., pág. 114.

diligencias que estén a su alcance para obtener datos reales que le permitan arribar a la determinación sobre base cierta.

En definitiva, la existencia de estas presunciones, no eximen a la Administración de su deber de investigación, simplemente facilitan la prueba de la imposibilidad de determinar sobre base cierta en los casos específicamente mencionados.

Por ello, aún en presencia de estos casos, deberá analizarse si igualmente no existen otras posibles fuentes de obtención de datos para arribar a una determinación sobre base cierta, sin perjuicio de la prueba en contrario que podría realizar el administrado.

Los hechos inferentes son:

***a) La inexistencia total de registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias;***

Se trata de un caso en el que la conexión entre hecho inferente y hecho inferido es clara.

Si no existe contabilidad ni documentación, la imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos gravados es prácticamente insalvable.

Por supuesto, ello no obstará a que el administrado pueda aportar prueba en contrario, pero las posibilidades de éxito serán muy reducidas, puesto que con la carencia total de elementos formales será más que difícil reconstruir la realidad gravada en forma completa y suficiente.

***b) La inexistencia parcial de registros contables o documentación...;***

Esta presunción fue criticada en su oportunidad por la doctrina, en tanto el adjetivo “parcial” admite un rango bastante amplio de posibilidades de inexistencia: desde aquella que es prácticamente total hasta aquella que sea ínfima.

Ahora bien, cabe realizar algunas puntualizaciones que permiten atemperar estas críticas:

1.- Que, como ya se señalara, pervive para el administrado la oportunidad de realizar prueba con el fin de destruir la presunción, aportando elementos que acrediten los hechos gravados en forma cierta y directa, a pesar de la inexistencia parcial de contabilidad o documentación.

2.- Que los principios que informan la prueba en el procedimiento administrativo tributario (según lo ya delineado antes) mantendrán su influencia en la

apreciación de esta “inexistencia parcial”, en particular los principios de oficialidad y razonabilidad.

La aplicación de estos principios introduce la necesidad de realizar una apreciación de la entidad de la omisión para evaluar si efectivamente introduce un escollo a la determinación sobre base cierta, apreciación que indudablemente podrá ser objeto de impugnación por parte de los administrados y de pronunciamiento por parte de los órganos jurisdiccionales respectivos.

***c) No exhibición de registros contables o documentación...;***

Este caso es asimilable a los anteriores, puesto que la no exhibición a los efectos de la determinación equivaldrá a la inexistencia, al impedirse su conocimiento y acceso a la Administración.

***d) Cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable;***

El primer paso en cuanto a esta presunción es determinar el concepto de “principios y normas de técnica contable”.

La delimitación de este concepto es fundamental, por cuanto determinará en definitiva la regla de medida del ajuste requerido para la aplicación de la presunción.

En términos generales podría decirse que los principios y normas de técnica contable son aquellas reglas que tienen por objeto fijar criterios para la exposición e interpretación de la información contable de una entidad.

Estos principios y normas tienen por fin facilitar el manejo de esta información para los diversos sujetos que deben hacer uso de la misma (entre los que se encuentra el Fisco), uniformizando criterios y términos y permitiendo la apreciación, estudio y comparación de los datos que emanan de los registros contables.

Creemos que en el caso, los principios y normas que deberían ser valorados serían aquellos relativos a la tributación (esto es, que la información para el cálculo de tributos esté adecuadamente sistematizada y completa).

Ahora bien, la cuestión central consiste en definir cuál es el grado de alejamiento de la contabilidad respecto de las normas vigentes al momento de su elaboración, exigido para que opere la presunción.

Si bien también será una cuestión a analizar en cada caso concreto, en términos generales podría señalarse que tal apartamiento debería ser relevante (no ínfimo, mínimo), de tal manera que obstaculice y dificulte la interpretación

de los registros contables y, por ende, la extracción de la información necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias generadas.

***e) Cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad;***

Los problemas en este caso serían:

- Qué grado de discordancia con la realidad debería exigirse para la aplicación de esta presunción.
- Cómo demostrar esta discordancia o qué posibles medios de prueba serían hábiles en este sentido.

Con respecto al grado de discordancia, se trata de una problemática similar a la planteada para el caso antes analizado. También en este caso habrá que recurrir al principio de razonabilidad, requiriendo una discordancia con relevancia tributaria.

Un punto que conviene aportar al análisis es que esta discordancia puede relacionarse con una conducta culposa en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (porque la contabilidad no se lleva correctamente, la organización de la empresa es deficiente o existen errores materiales en los asientos), pero también en muchos casos esta derivará de un comportamiento doloso. Esto es, se tratará de casos de sub o sobrefacturación, de contabilidad que contiene datos falseados o “maquillados” u otras hipótesis en las que deliberadamente se persigue esconder la verdadera magnitud del negocio, disminuyendo ilícitamente el monto de los tributos a abonar.

En los casos de dolo generalmente el impacto en la discordancia es mayor y sostenido en el tiempo.

Sin embargo, tampoco cabe descartar la aplicación de esta presunción en casos de discordancia relacionada a una conducta culposa. En efecto, si la gestión contable de la empresa es deficiente por descuido o negligencia de sus responsables, igualmente la discordancia puede revestir una entidad tal que justifique la utilización de presunciones para la determinación de los tributos generados, porque los datos que deriven de los registros o documentación serán insuficientes.

Respecto de la demostración de esta discordancia, correspondería considerar dos posibilidades: a) la comprobación en base a datos obtenidos para el caso concreto; b) la comprobación en base a datos generales.

En el primer caso, se habrán obtenido datos ciertos que no concuerdan con los documentos o asientos contables (por ejemplo, a través de otros documentos

de la empresa o información aportada por terceros). Para que opere esta presunción de imposibilidad, la prueba de la discordancia debería ser parcial (en el sentido de no abarcar todo el período y tributos liquidados), puesto que, como ha señalado la doctrina<sup>28</sup> si la Administración contara con información que acreditara la realidad de todo el período liquidado, debería irse a la determinación sobre base cierta.

La segunda posibilidad refiere a que esta discordancia se compruebe en base a datos generales. El caso más común es cuando los datos que emanan de la contabilidad y documentación de la empresa difieren de los datos generales para el ramo de actividad (por ejemplo, los márgenes de utilidad del sector, según datos estadísticos comprobados por la Administración), sin que exista una explicación razonable que justifique la diferencia.

Este caso, si bien admisible, requiere un especial celo de la Administración en la comprobación y utilización de estos datos estadísticos, así como flexibilidad en la consideración de la realidad de la empresa auditada.

En cuanto a la comprobación de estos datos generales, en principio no cabrían objeciones si ellos fueran elaborados por la propia Administración, a través del estudio de la información de cada sector, a fin de lograr datos realmente confiables.

Sería discutible que, en este caso, se admitiera la consideración de datos emanados de terceros (por ejemplo, de los organismos mencionados en el literal A) del art. 66 CT o en el inciso final del mismo art. 66 CT). Creemos que los mismos podrían introducirse si se tratara de datos emanados de organismos que contaran con la suficiente credibilidad y prestigio y a su vez permitieran al contribuyente contar con la información acerca de la obtención y metodología de procesamiento de dichos datos, a fin de que pudiera practicarse la prueba en contrario y no afectar del debido derecho de defensa.

***f) Cuando los registros contables o la documentación resulten ilegibles;***

***g) Cuando los registros contables o la documentación resulten ininteligibles.***

En ambos casos es posible que la ilegibilidad o ininteligibilidad de registros y documentos impidan la adecuada lectura o comprensión de los datos que emanan de los mismos.

En caso de deficiencias mínimas, que no planteen una real dificultad de acceder a los datos, esta presunción se vería destruida.

---

<sup>28</sup> Shaw, José Luis. “Análisis crítico de la modificación de las normas de determinación sobre base presunta del art. 66 del Código Tributario (Art. 288 de la ley N° 16.442 de Rendición de Cuentas 1992)”, en Anuario de Derecho Tributario, Tomo III, FCU, Montevideo, 1994, págs. 93 a 104.

## **B.- Las presunciones para la determinación del tributo**

Parece claro que la norma no contiene un orden de prelación en la aplicación de las presunciones.

Entonces, el problema pasaría por qué criterios usar para la elección de la presunción a utilizar en la determinación. Esto es, de qué manera justificar la opción por una u otra presunción (ya sea las previstas en los literales A) a D) u otras posibles por aplicación del literal E).

Dejaremos el análisis de este problema para más adelante, luego de haber examinado las presunciones respectivas.

### ***Literal A)***

***Coeficientes o relaciones comprobados por la Administración para el contribuyente sujeto a determinación o establecidos con carácter general para grupos de empresas o actividades análogas, que se aplicarán sobre el total de compras o de ventas, sueldos y jornales, consumo de energía u otros insumos representativos que se relacionen con la actividad desarrollada. La Administración, si lo considera necesario, podrá recurrir a otros índices elaborados por los organismos estatales o paraestatales competentes.***

El literal A) habilita a la Administración a utilizar índices particulares o generales, a fin de arribar a la base de cálculo del tributo a determinar.

La norma exige que estos datos ("Coeficientes o relaciones...") sean comprobados por la Administración, ya sea:

- a) Para el contribuyente concreto. Ello podría lograrse, por ejemplo, a través de un estudio de los registros contables o documentación de un período anterior o posterior al auditado, para el cual sí se cuente con datos suficientes para la determinación sobre base cierta.
- b) Para grupos de empresas o actividades análogas. Esta será la situación más común, puesto que la Administración, con la información que obtiene de los propios contribuyentes o de sus equipos auditores, elabora datos o promedios estadísticos por sector de actividad, que resultan sumamente útiles en tal sentido.
- c) Por los organismos estatales o paraestatales competentes, en caso de considerarse necesario. El recurso a estos índices es residual, lo cual se advierte por la inclusión en la norma del enunciado "...si lo considera necesario...". Esta necesidad podría justificarse en la inexistencia o insuficiencia de coeficientes o relaciones en las condiciones ya mencionadas previamente.

**Literal B)**

*Cuando se comprueben una o más operaciones no documentadas, total o parcialmente, se podrá determinar el monto total de las realizadas incrementando las operaciones documentadas o registradas por el contribuyente, en el porcentaje que surja de comparar las primeramente mencionadas con el promedio diario de las documentadas o registradas, en el mes anterior al de la comprobación. El porcentaje así establecido se aplicará al ejercicio en el que se comprobó la referida irregularidad. En el caso de actividades zafrales o similares, dicho porcentaje no podrá superar el que resulte de efectuar la misma comparación con las operaciones del mismo mes calendario en que se comprobó la omisión, correspondiente al ejercicio inmediato anterior, actualizadas por la variación del Índice de Precios al por Mayor registrada en el período.*

Tal como señalara el Dr. Shaw<sup>29</sup>, en este literal se mezclan, por un lado una hipótesis relativa a la imposibilidad de conocer los hechos en forma directa (operaciones no documentadas), con una presunción que permite superar este obstáculo.

Esta presunción supone que debe determinarse el monto de las operaciones realizadas en “*el mes anterior al de la comprobación*” y obtener de este análisis el “*promedio diario*” de las operaciones.

Este monto se compara con el monto de las operaciones documentadas del período en el que se registro la omisión de documentar.

El porcentaje obtenido de esta comparación se aplica al ejercicio en que se comprobó la irregularidad, para obtener el monto total de las operaciones de dicho período.

Esto salvo para las actividades zafrales o similares, en las que se fija un tope para este porcentaje. Dicho tope está constituido por el porcentaje extraído de la comparación con el mismo mes calendario del ejercicio inmediato anterior (con la correspondiente actualización).

A fin de que la aplicación de esta presunción arroje resultados sensatos, debería una vez más recurrir a los principios, en particular el principio de oficialidad (y sus consecuencias relativas al deber de investigación y su corolario de la primacía de la determinación sobre base cierta) y el principio de razonabilidad.

**Literal C)**

*Notorias diferencias físicas o de valuación comprobadas con relación al inventario registrado o declarado que se considerarán respecto del ejercicio en que se comprueben, según corresponda: renta neta gravada en los impuestos que gravan la circulación de bienes o prestación de servicios y activo computable en los impuestos que gravan al patrimonio. Los resultados de los controles que se practiquen sobre bienes que representen por lo menos el 10%, (diez por ciento), del valor total del inventario registrado o declarado, podrán*

---

<sup>29</sup> Op. cit., págs. 94-95.

***generalizarse porcentualmente a la totalidad del mismo a los efectos de la aplicación del párrafo anterior.***

Al igual que en el caso anterior, se vincula una determinada situación de hecho (notorias diferencias físicas o de valuación en el inventario) con una presunción: la generalización al total del inventario del control practicado sobre el 10% de los bienes que componen el mismo.

Este literal fue también objeto de duras críticas por la doctrina.

Debe admitirse que la redacción del literal no es la más feliz. En efecto, al referir a impuestos que gravan la circulación de bienes o prestación de servicios (es decir, impuestos al consumo), alude como base de cálculo (sobre la cual impactaría las diferencias en el inventario) a “renta neta gravada”, que en realidad es la base de cálculo de los impuestos a la renta.

No obstante, esta presunción podría ser de utilidad en ciertos giros, según las dimensiones económicas de la empresa, a efectos de obtener datos próximos a la realidad.

#### ***Literal D)***

***Cuando se realicen controles de las operaciones, la determinación presunta de las ventas, prestaciones de servicios o cualquiera otra prestación, podrá determinarse promediando el monto de las operaciones controladas en no menos de cinco días de un mismo mes, multiplicados por el total de días hábiles comerciales, que representarán las operaciones presuntas del sujeto pasivo bajo control durante ese mes. Si el mencionado control se efectuara en cuatro meses de un mismo ejercicio fiscal, de los cuales tres al menos deben ser alternados, el promedio se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio fiscal.***

Si bien esta disposición también ha sido objeto de críticas, parece una de las presunciones mejor construidas de este artículo y que, bien aplicada, ofrece garantías al administrado en cuanto a su ajuste aproximado a un resultado real.

Esta presunción recae sobre el monto de ventas, prestaciones de servicios o cualquiera otra prestación, a través del promedio que resulte del control:

- a) de cinco días del mismo mes, que se extenderá a todo el mes a través de la multiplicación de dicho promedio por el total de días hábiles comerciales de ese mes.
- b) de cuatro meses de un ejercicio fiscal, que se aplicará a todo el ejercicio fiscal.

Esta presunción exige, para el caso del ejercicio fiscal, el control efectivo de un tercio de las operaciones del ejercicio, lo que otorga una certeza suficiente en cuanto a la adecuación de su resultado.



Por supuesto, también en esta presunción se deberán tener en cuenta los principios tantas veces mencionados, a fin de incorporar al análisis las posibles particularidades de cada negocio concreto para no alterar el resultado.

***Literal E)***

***Cualquier otro hecho o circunstancia debidamente comprobado que normalmente estuviere vinculado o tuviera vinculación con el hecho generador.***

Esta es una norma que habilita a la Administración a recurrir a la aplicación de la técnica presuntiva utilizando datos y procedimientos que no coincidan con los previstos en los literales A) a D), exigiendo para ello:

- que el hecho o circunstancia que se utilice como hecho inferente esté debidamente comprobado;
- que normalmente estuviera vinculado o tenga conexión con el hecho generador.

Ello nos remite a las características normalmente exigidas por la doctrina para la aplicación de las presunciones (contenidas en el art. 455 CPC, esto es, que sean inequívocas, precisas, etc.).

Este literal permite a la Administración optar por aplicar otros hechos o circunstancias que le permitan determinar los tributos, de tal manera de lograr un mayor acercamiento a la realidad. Esta opción, adecuadamente ejercida, permite superar las deficiencias de las presunciones previstas en los literales A) a D), realizando las correcciones, aportes de datos o informaciones, que habiliten a determinar con resultados más ajustados y próximos a la certeza.

Es frecuente el recurso al literal E) por parte de la Administración, siendo también aceptado por la jurisprudencia del TCA, en caso de su correcta aplicación. Por ejemplo, en Sentencia número 444/2009 de 18 de agosto de 2009:

*“En lo que refiere a la determinación tributaria sobre base presunta, se comparte el criterio seguido en el caso por la Administración; en efecto, al no poderse conocer directamente los hechos originadores del tributo -debido a las maniobras de la empresa no registrando debidamente sus ventas-, se acudió lícitamente a la determinación en base a presunciones.*

(...)

*“Ante la actitud evidenciada por la contribuyente de no registrar adecuadamente las ventas -alterando un apropiado conocimiento de la realidad operativa-, la única manera de determinar los tributos era partiendo de una base presunta.- Siendo de aplicación la máxima contenida en el principio “turpi tulinem”: “nadie puede ampararse en su propia culpa para proyectar consecuencias gravosas sobre un tercero”.*

*“Por otra parte, los actores no aportaron prueba que pudiese entenderse como hábil para el enervamiento de la presunción sobre las cuales se basó la determinación tributaria.*

*“No fue posible, dada la carencia de documentación, la facturación en época de crisis, ni la disminución eventual de lo perdido, gastos, invitaciones, etc.*

*“El método empleado para la determinación de los tributos utilizó bases ciertas y comprobables, verificadas por los encargados de la cocina (el pizzero), quienes fabricaban diariamente este producto (Antecds. Admtvs., pieza 1, fs. 25); y el registro de levadura y los datos brindados por el cocinero parecen dar bases ciertas y conocidas sobre las cuales efectuar la presunción.- Por otra parte, la actora -que estaba en mejores condiciones para probar la realidad para la determinación tributaria-, no puede ampararse, como se adelantó, en su inactividad probatoria para enervar aquella presunción que condujo al dictado del acto administrativo resistido.”*

En similares términos se pronunció en la Sentencia número 629/2009 de 12 de noviembre de 2009:

*“Pues bien, las irregularidades detectadas por la Administración consistieron en comprobar menos operaciones en la cinta de control que las efectivamente realizadas, cuyos tickets eran entregados a los usuarios. En una palabra, la maniobra consistía en no registrar las ventas en la cinta de control pese a que el ticket era realmente emitido...*

*(...)*

*“IV) En cuanto a la liquidación de los tributos adeudados, su cálculo se verificó de conformidad con el art. 66 del Código Tributario; esto es, sobre una base presunta (Cf. Sentencia 841/98), al no existir documentación suficiente que habilitara al Organismo a utilizar otro criterio.*

*(...)*

*“La documentación obtenida evidenció el no registro de ventas, a lo que se agregan las diferencias constatadas en el arqueo realizado el mismo día de la Inspección: ... Factores a los que también se suma la propia declaración del contribuyente quien reconoce el no pago de los impuestos, atribuyéndolo a errores, desprolijidades o negligencias cometidas por la empresa. Afirmaciones que durante la instancia administrativa son reiteradas y que se observan en las diferentes misivas enviadas a la DGI, en el curso de las conversaciones a fin de lograr un acuerdo de pago...*

*(...)*

*“...El método de determinación finalmente utilizado, consistió en la estimación de las ventas partiendo de un “mix de ventas” proporcionado por el estudio*

contable que asesora a la empresa, determinando una relación insumo-producto representativa (30 grs. de levadura- 9 porciones de pizza) en base a un criterio conservador y estimando los consumos de levadura anteriores al 1/8/02 a partir de consumos posteriores a esa fecha... Ahora bien, no sólo se partió de los dos indicios ciertos que releva el Procurador para arribar al hecho inferido; indicios resultantes de la estructura de costos y ventas por productos denominada mix de ventas (fs. 26-30 AA) información aportada por la empresa, y por el otro lado el consumo de levadura en el período comprendido entre el 14/8/02 y el 24/3/04. El Procurador objeta que se haya presumido el consumo de levadura para un período en que se carecía de tal información en forma cierta (7/00- 7/02), puesto que ello implicaría tomar una presunción como indicio de otra presunción. Debe tenerse presente, que la DGI hizo jugar dos factores más al realizar la liquidación por la totalidad del período, siendo uno de ellos también una presunción o indicio cierto que permitió arribar a la conclusión inferida. Así, se basó en la declaración del encargado del comercio, Sr. AA, quien consideró que el período en que las ventas fueron más bajas ocurrió a partir de la crisis económica, aproximadamente en junio de 2002, siendo los años anteriores más bien regulares. La Administración procedió a realizar una estimación de ventas para el período anterior a 1/8/02, con un criterio beneficioso para la empresa, tomando un consumo (de levadura) menor al que seguramente debe haberse utilizado (puesto que antes de la crisis económica, las ventas eran mayores que las realizadas a partir de ella). Y la certeza de tal indicio (ventas mayores con anterioridad a junio 2002), deviene de la propia declaración de la parte.

“Por otra parte, la Administración había determinado las ventas de la empresa basándose en los tickets de caja adjuntos a las boletas manuales y no considerados en la cinta de control. Ante objeciones de la empresa, se procedió a utilizar un segundo método (el descripto supra) partiendo de elementos aportados por la propia empresa (mix de ventas, consumo de levadura, declaración de AA). No obstante, el resultado de aquella primera liquidación sirvió como método de comparación, optando por el siguiente por ser menos gravoso para el contribuyente (fs. 697 AA).

“A juicio del Tribunal, se puede considerar que la actuación comercial de la empresa y de sus representantes en cierta forma avala el procedimiento, puesto que la DGI carecía de herramientas por la falta de instrumentación o documentación debida de las ventas, lo que hace aplicable el régimen de presunciones (Código Tributario, Concordado y Anotado, págs 414 y ss.).

“Además, la demandada contó con los escasos elementos que le facilitó la actora y si ella pretendía que la Administración realizara la determinación en base a otros elementos, los debió aportar (art. 66, inc. 2). Lo que no hizo.”

## **VI.2 La elección de la presunción**

Habíamos diferido el análisis de este problema, del que ahora debemos ocuparnos.

La interrogante responder sería qué criterios aplicar para la opción por una u otra presunción.

Esta interrogante no parece admitir una respuesta genérica, puesto que las características del contribuyente auditado serán determinantes en tal sentido. No obstante, podrían aportarse como lineamientos generales: a) justamente, que se tengan en cuenta las características propias del negocio (giro, dimensiones, personal ocupado, períodos de mayores o menores ingresos, etc.); b) que se opte por aquella presunción que permita un mayor acercamiento a la realidad, teniendo presente los datos obtenidos en la auditoría; c) que se incluyan criterios de flexibilidad en la consideración de los datos, en particular cuando se utilizan coeficientes o índices generales, a fin de adecuarlos cuanto sea posible a la realidad del contribuyente.

### **VI.3 Determinación mixta**

Entendemos admisible (y en muchos casos deseable), la combinación en la liquidación de la determinación sobre base cierta y sobre base presunta.

Ello tanto para períodos liquidados (esto es, si existieran períodos sobre los cuales se encuentra suficiente información para determinar sobre base cierta y otros en los cuales se requiere recurrir a presunciones, utilizar en cada período la determinación correspondiente: sobre base cierta para el primero y sobre base presunta para el segundo), como sobre distintos aspectos de los mismos hechos gravados (ejemplo: hay suficiente información sobre compras pero no sobre ventas).

### **VI.4 La prueba en contrario**

El inc. 2 del art. 66 CT, analizado con un método literal, establece un límite a las posibilidades de prueba del administrado, circunscribiendo su objeto. En efecto, dispone que las presunciones “... sólo dejarán de aplicarse si mediare *prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria*”.

La doctrina anterior a la modificación del art. 66 CT (art. 243 de la Ley 16.462 de 11 de enero de 1994- cabe aclarar que la redacción original no incluía el enunciado referido en el párrafo anterior), señalaba que la prueba del sujeto pasivo contra la determinación sobre base presunta no sólo puede dirigirse a acreditar el conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria, sino

también a destruir la presunción en sí misma, esto es, las bases sobre las cuales ha sido construida.<sup>30</sup>

Ahora bien, creemos que la propia norma (en su redacción actual), interpretada en forma lógico-sistemática (esto es, teniendo en cuenta su contexto) aporta una solución a la aparente problemática planteada. Ello porque esta misma norma exige ciertos requisitos para que operen las presunciones (que se basen en “hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador”) y, por ende, resulta razonable que el sujeto pasivo (a cuyo respecto se aplicará la presunción) pueda controlar el cumplimiento de estos presupuestos.

No obstante (y sin que implique una limitación del objeto de la prueba), la referencia normativa analizada al principio no carece de sentido.

En efecto, no olvidemos que es deber de la Administración Tributaria determinar el tributo una vez verificado el acaecimiento del hecho generador, cuente o no cuente con la colaboración del contribuyente y aún cuando este no aporte dato alguno a tales efectos. La exigencia legal de conducir la prueba al conocimiento cierto y directo revela así su pertinencia.

Recordemos también que la aplicación de presunciones presupone un incumplimiento al menos formal del administrado (puesto que si este hubiese cumplido sus obligaciones de documentar y registrar adecuadamente sus operaciones, el recurso a las presunciones no hubiese sido necesario).

Por ello, la prueba del administrado exclusivamente dirigida a la forma en que fue construida la presunción por parte de la Administración Tributaria, tendrá un valor sumamente relativo en el procedimiento administrativo de determinación. Si bien permitirá en ciertos casos reconducir el procedimiento u otorgar la oportunidad a la Administración para mejorar su fundamentación, no aportará elementos que coadyuven en los aspectos sustanciales del procedimiento. Esto es, se ajustarán los promedios utilizados o se clarificarán los métodos de cálculo practicados (u otras circunstancias semejantes), pero la determinación en sí seguirá por cauces similares a los originalmente practicados por la Administración, puesto que no se han aportado datos nuevos, ciertos que permitan modificar las bases de la determinación.

A esta circunstancia refiere implícitamente el TCA, en Sentencia número 416/2009 de 13 de agosto de 2009:

*“... la determinación de los tributos no se pudo efectuar sobre una base cierta, debido al ocultamiento de toda información y datos de la empresa, debiéndose aplicar el art. 66 del Código Tributario. Entonces, para dicho período, la*

---

<sup>30</sup> Faget, Alberto. “La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta”, en Revista Tributaria T. XII, número 69, noviembre-diciembre 1985, pág. 453 a 487.

*Administración utilizó las reglas de las presunciones judiciales, según lo previsto por el art. 66, lit. E), del C.T...*

*“En el caso, la Administración actuó con los elementos que contaba y que habían sido proporcionados por la inspección que realizó en mérito a los elementos que proporcionó la accionante. Si ésta pretendía que la determinación se hiciera en base a otros elementos, los debió aportar, en vía administrativa o en esta anulatoria. No lo hizo así, y por tanto debe soportar las consecuencias de su omisión.*

*(...)*

*“Sobre las circunstancias analizadas, cabe citar como consideración que preside la evaluación de la conducta de la parte actora el principio general de derecho que determina que nadie puede ampararse en su propia culpa para proyectar consecuencias gravosas sobre un tercero (‘turpitudinem’).*

En definitiva, entendemos que el art. 66 CT no establece limitaciones al objeto de la prueba, sin perjuicio de que luego corresponderá su valoración

Por su parte, el inciso final del art. 66 CT, permite a aquellos sujetos pasivos que tengan menos de veinte personas ocupadas, hacer prueba en contrario “... fundándose en índices generales elaborados para su actividad por organizaciones especializadas de Derecho Privado sin fines de lucro”.

Ello supone una ampliación del objeto de la prueba, en tanto se permite a estos sujetos introducir por sí una presunción, que operará a partir del índice general que éstos aporten.

La limitación cuantitativa que plantea la norma podría ser cuestionable desde el punto de vista de la equidad, sin perjuicio de que se trata finalmente el criterio adoptado por el legislador y, en definitiva, el que corresponderá aplicar en el caso.

## **VII. Reflexiones finales**

A modo de síntesis, las ideas centrales que queremos dejar como cierre, serían:

1. La relevancia y utilidad de las presunciones para el procedimiento tributario, en el marco de la tensión existente entre deber de colaboración (documentación, declaración, exhibición, etc.) y principio de oficialidad (deber de investigación y determinación aún en ausencia de información suficiente).
2. La oportunidad de utilización de estas presunciones en el procedimiento de determinación, que se limita a aquellas hipótesis en las que

efectivamente no sea posible conocer de manera cierta y directa los hechos con relevancia tributaria.

3. La necesidad de asegurar la debida defensa de los administrados, otorgando todas las garantías del debido proceso, a fin de que las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo puedan a su vez ser usadas y valoradas ante la sede judicial, si así lo requieren las circunstancias del caso.