

PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO

Autora: Abog. María Florencia Lafuente.

Esp. en Derecho Empresario, Esp. en Derecho de la Seguridad Social
Profesora Asociada de Introducción al Derecho, Carrera Contador Público
Facultad de Ciencias Empresariales, Sede Posadas
Universidad de la Cuenca del Plata
E-mai: lafuentemaria_pos@ucp.edu.ar

RESUMEN: Las presunciones y ficciones son instituciones jurídicas surgidas en el Derecho Romano y utilizadas como herramienta en el ordenamiento jurídico para reconocer categoría de verdad y certeza jurídica a determinado acto o hecho, así como para poder, en algunos casos, someter al régimen jurídico determinados actos, hechos o personas, o bien para permitir una aplicación uniforme del derecho. El tema se desarrollará, sin pretender agotarlo, partiendo del análisis de ambas instituciones dentro del derecho positivo en general, para así obtener una mejor comprensión de su significado, y luego aproximarse a su aplicación en el derecho tributario en general. Todo ello sin dejar de lado los postulados básicos y fundamentales fijados en nuestra Constitución Nacional, a fin de buscarle, tal vez no una respuesta pero sí un fundamento y un sentido, a la utilización de presunciones y ficciones en el derecho tributario.

PALABRAS CLAVE: *presunción; ficción; derecho tributario.*

DESARROLLO: **Presunción**, del latín *praesumptio-onis*, es un término originario del Derecho Romano, y posteriormente del Derecho canónico, que ofrece significados muy diversos. En general, y conforme a la definición brindada tanto por el Diccionario de la Real Academia Española como por el Diccionario Espasa-Cale, presunción es acción y efecto de presumir, de sospecha, conjetura; es un hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado.

"La sospecha o conjetura fundada en indicios o señales... La sospecha que originada de los autos y de indicios proporcionados coadyuva al juez en la formación del juicio. Praesumptio de derecho y de hecho: la sospecha fundada en tales conjeturas, que sobre ella establece expresamente la ley el derecho que se debe observar... La sospecha señalada por la ley como suficiente para dar derecho a no ser que se pruebe lo contrario." Real Academia Española¹.

En derecho se denomina presunción al mecanismo legal automático, que considera que un determinado hecho, o un determinado acontecimiento, se entiende probado simplemente por darse los presupuestos para ello. La presunción de hechos y derechos, faculta a los sujetos a cuyo favor se da, a prescindir de la prueba de aquello que se presume cierto *ope legis*. En este sentido, en la etapa judicial, la verdad formal presumida tendrá que ser destruida, aportando para ello pruebas en contra, por quien sostenga otra verdad

¹<https://dle.rae.es/presunci%C3%B3n> 19/10/2019 12.25 hs.

distinta a la presumida. Por ejemplo, se presume la filiación sobre los hijos nacidos durante el matrimonio, o que los bienes muebles pertenecen a aquel que los tenga en posesión.

Otro ejemplo es que se presume la legitimidad de los actos administrativos, aunque pueden ser desvirtuados por el interesado demostrando que los mismos violan de algún modo el ordenamiento jurídico.

Su ostentación conlleva un derecho eficaz mientras no se demuestre lo contrario (*presunción iuris tantum*), e incluso eficaz aunque se demuestra lo contrario (*presunción iuris et de iure*).

La necesidad de establecer presunciones va en lógica con la seguridad jurídica. Normalmente se establece que la persona que alega algo en un juicio debe probarlo, pero también se establecen presunciones específicas que derivan directamente de la ley. Algunas presunciones derivan de derechos fundamentales acogidos dentro de la norma y de la seguridad jurídica, como por ejemplo la presunción de inocencia, que es la base de todo el Derecho Penal; otras presunciones derivan de la necesidad que estima el legislador de favorecer a una de las partes en un juicio, dada su particular posición de debilidad (derecho laboral).

La presunción jurídica se conforma, tal y como lo expresara el ilustre Eduardo J. Couture², de tres elementos:

1. El hecho conocido (el que está probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido);
2. El hecho desconocido (cuya existencia se acredita presuntivamente);
3. La relación de causalidad (juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar).

Se entiende por presunción, entonces, 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.

La doctrina es conteste en que existen dos características comunes a todo tipo de presunciones: por un lado la estructura lógica del juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. Por lo tanto, la presunción supone: a) un hecho cierto sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; y c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho cierto sobre el cual, en realidad, no se tiene certeza alguna.

Ficción es técnica jurídica de extensión analógica, para aplicar preceptos previstos para una determinada situación a otro tipo de situaciones distintas. Su función misma no es otra que aplicar conclusiones jurídicas a supuestos de hecho no contenidos normalmente en las premisas.

²Couture, Eduardo, J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Editor: Aniceto López, Buenos Aires, 1949.

La ficción es un producto de la facultad imaginativa, así es como lo podemos apreciar en su definición³: Ficción. Acción y efecto de fingir; Inversión.-

Las ficciones jurídicas son construcciones ideales que se hacen en las normas de Derecho, las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, según Donaires Sanchez "no es sino una forma de presunción legal que no admite prueba en contrario por mandato de la propia ley".

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

Las cuestiones tributarias en las que se ha hecho uso de ficciones han sido diversas, a saber: en la definición de los hechos imposables, en cuyo caso se habla de "imposición sobre base presunta o ficta"; en la creación de sujetos pasivos o atribución de personalidad jurídica a entes que carecen de ella; en la extinción de la obligación tributaria (prescripción); en la gestión tributaria (presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, presunción de legitimidad de los actos de la Administración en determinadas condiciones); en la definición de las infracciones tributarias (como, por ejemplo, el artículo 48 de la ley 11683).

Las presunciones y ficciones como herramientas del derecho tributario, aparecen como una solución frente al conflicto de intereses que existe entre el ciudadano y el Estado, el primero que pretende el goce exclusivo de sus bienes y el segundo que permanentemente busca captar parte de tales bienes para la satisfacción de las necesidades públicas. Como manifiesta Sainz de Bujanda, al explicar la teoría de Carnelutti, "el expresado conflicto queda, ante todo, resuelto mediante el establecimiento de una obligación a cargo del particular con el correlativo otorgamiento de un poder a favor de determinados órganos estatales. Obligación y poder -eventualmente derecho- constituyen las dos caras de la relación jurídica tributaria"⁴.

Como manifestación del poder, el Estado adopta diferentes técnicas y disposiciones procedimentales tales como las presunciones, ficciones, disposiciones supletorias y normas de valoración para la determinación de la obligación de forma indirecta, cuando no es posible realizarla a través de los datos ciertos brindados por el contribuyente y en poder de la Administración.

Antes de continuar es necesario resaltar como fundamento de la utilización de presunciones o ficciones en el derecho tributario, el poder tributario o potestad tributaria del Estado. Conforme lo define Catalina García Vizcano, consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido por las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida⁵.

³<https://dle.rae.es/ficci%C3%B3n> 18/10/2019 12.30hs.

⁴Sainz de Bujanda, F; "Sistema de Derecho Financiero", I; Facultad de Derecho de la Universidad Complutense; Madrid, 1985; pág. 727. Sainz de Bujanda, F;

"Sistema de Derecho Financiero", I; Facultad de Derecho de la Universidad Complutense; Madrid, 1985; pág. 727.

⁵Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas Tomo I*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1.996.

Es decir que el tributo se exigirá mediante coacción -facultad de “compeler”-, esta se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo. El poder tributario, gracias al cual el Estado puede exigir contribuciones a las personas que se hallan bajo su jurisdicción, es de naturaleza política, es expresión de soberanía, es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos.

La potestad tributaria significa por un lado supremacía y por otro sujeción. Villegas afirma en este sentido que, por un lado, hay un ente que se coloca en un plano superior y, frente a él, una masa de individuos ubicada en un plano inferior. No existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito. Y, desde el punto de vista jurídico, el ejercicio de la potestad tributaria no reconoce más límites que los que derivan de la Constitución Nacional⁶.-

Teniendo en cuenta el ejercicio del poder tributario por el Estado al dictar normas, para crear, modificar o extinguir tributos, exenciones y beneficios tributarios, coaccionar su cumplimiento, es que nacen las presunciones y ficciones. Esta definición es la que utiliza el actual art. 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998), cuando ordena que la estimación de oficio se funde en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Existen algunas excepciones, que la propia ley se encarga de puntualizar.-

Para comprender en la práctica disposiciones como la prevista hay que tener en cuenta la peculiaridad de la relación jurídico tributaria, que si bien al decir de Jarach, se trata de una relación de derecho y no de poder, lo cierto es que debe asegurar la perfecta armonía entre el interés público y las garantías individuales.

Es justamente un deber constitucional contribuir al sostenimiento del Estado, el que congenia ambos tipos de intereses y no debe perderse de vista la importancia de la recaudación, objetivo liminar de cualquier sistema tributario que, cuando se ve frustrada, priva de razón de ser a aquél. Aclaro que la cuestión del *gasto*, el presupuesto y erogaciones del Estado, corresponden a cuestiones de una extensión tal que sería no sólo difícil sino imprudente comentarlo en la presente publicación.

No debemos olvidar que el contribuyente -que conoce positivamente que realizó determinados hechos de trascendencia tributaria (y que es quien puede aportar fácilmente prueba de los mismos) sabe que si la Administración no tiene la prueba de tales hechos, no podrá exigirle el impuesto. Así es como obtiene un beneficio pecuniario al ocultar las pruebas que acrediten aquellos hechos imposables.

A ello debe agregarse que, en materia tributaria, la AFIP ostenta la facultad de establecer las presunciones (art. 7°, Dto. 618/97), que le permite la “*Determinación de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las*

⁶ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho Financiero y tributario*, 9na edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009.

transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario.”

Finalizando, y sin perjuicio de que el tema no se encuentra para nada acabado ni finalizado, siendo objeto de investigaciones, trabajos de cátedra, jurisprudencia y doctrina, estimo difícil e inverosímil llegar a una única conclusión. Sí afirmo que el marco jurídico del derecho tributario debe analizarse y aplicarse siempre teniendo en cuenta los principios/límites constitucionales de legalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad.

Ahora bien, lo que ocurre es que la realidad de hoy exige la utilización de técnicas presuntivas al servicio del derecho y la justicia (con carácter excepcional). Pero, el hecho de la legitimidad como técnica legislativa de las presunciones y ficciones no convalida su uso excesivo. Por ello la ficción debe sujetarse a los límites que le debe señalar la capacidad contributiva, sin conculcar el resto de los principios constitucionales tributarios, ya que el uso excesivo de la ficción y la presunción tributaria, puede conducir a resultados equívocos y poco éticos, las más de las veces confusos para el contribuyente, en cuanto se refiere al delineamiento de la capacidad contributiva, certeza tributaria y seguridad jurídica.

Las normas deben ser aplicadas e interpretadas con todo el rigor y prudencia que exige el principio de legalidad, igual que al momento de llevar a cabo el procedimiento judicial, ya que no se puede garantizar el derecho de defensa sin asegurar antes la justicia. Si una parte queda a merced de la contraria porque no está al alcance de sus posibilidades la prueba del caso, la garantía de defensa se tornará ilusoria.

Así mismo estimo que, aunque la actividad tributaria está íntimamente ligada con la política, hoy más que nunca, nuestros gobernantes deberían al menos buscar un punto intermedio a fin de no perjudicar deliberadamente a los contribuyentes, que son quienes, al fin y al cabo, soportan las decisiones arbitrarias e intempestivas de aquellos que tienen el “poder tributario”.

Como última apreciación, resulta pertinente advertir al contribuyente la necesidad de documentar debidamente su actividad económica, de acuerdo a las distintas disposiciones legales (Código Civil y Comercial, normas administrativas, Laboral, entre otras) y la importancia de estar asesorado, contable y legalmente, para así evitar verse sorprendidos por una determinación que pueda resultar abusiva y desproporcionada en función de su realidad económica, pero imposible de contrarrestar por la carencia de pruebas.

BIBLIOGRAFIA Y PUBLICACIONES:

- Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996.-
- Cipriano Gómez Lara, Derecho Procesal Civil, Editorial Trillas, México, 1984
- Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2da edición, Editorial AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1996.-

- Hector Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9na edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009.-

- Marienhoff Miguel S., Tratado Derecho Administrativo, 7 Tomos, Última Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2011.-

- Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho Financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.-

Documentos On-Line:

- Cecilia Florido, Presunciones en materia fiscal - La utilización de presunciones a fin de determinar la materia imponible, www.aduananews.com.ar.-

- Gorosito, Alberto M., Presunciones y ficciones en el derecho tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales www.aaef.org.ar.-

- José Osvaldo Casás, Aspectos introductorios sobre las presunciones y ficciones en el derecho tributario dentro de la teoría general de la prueba y de los medios probatorios www.actualidadimpositiva.com.-

- Nicolás Rubiolo, Consideraciones respecto del instituto salidas no documentadas de la Ley de Impuesto a las Ganancias www.rubioloyasociados.com.ar

- www.portalcontar.com.ar/noticias

- Wikipedia www.es.wikipedia.org