

TEORIA DE LA PRUEBA

en las Presunciones Tributarias



Mariano J. **Curio**

SINOPSIS

El presente trabajo tiene por objeto desentrañar la estructura jurídica de las presunciones que se utilizan en el ámbito procesal del derecho tributario.

Se buscará brindar herramientas que permitan identificar la presencia de una presunción, y en ese caso juzgar su adecuada conformación en línea con los principios tributarios y generales del derecho, ello en el campo de la prueba del hecho imponible desplegado por las administraciones

tributarias en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Se identificarán las características de cada elemento que integra el fenómeno, el tipo de razonamiento involucrado y la naturaleza de la prueba obtenida por resultado, para finalmente adentrarse en el análisis de las particularidades que posee este tipo de prueba en el hecho imponible y el papel que desempeña la base imponible.

CONTENIDO

1. Aspectos preliminares. Fuentes y medios de prueba
2. El grado de convicción de las presunciones
3. El QUID de las presunciones
4. La presunción
5. El enlace entre los indicios y el hecho presumido. Las reglas de la sana crítica
6. El hecho presunto en las presunciones del Art. 18 de la Ley 11,683
7. La prueba del indicio
8. Conclusión
9. Bibliografía

EL AUTOR

Contador Público, en la Universidad Nacional de Lomas de Zamora (UNLZ); Maestría en Derecho Tributario, en la Universidad Católica Argentina (UCA); Inspector de Fiscalización Tributaria en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

INTRODUCCIÓN

La teoría de la prueba de las presunciones no tiene un interés puramente dogmático, sino que permitirá identificar en forma precisa la presencia de una presunción, lo que a veces resulta un poco confuso¹, como así también brindar herramientas que permitan juzgar el adecuado armado de estos fenómenos bajo la vara del principio de razonabilidad. En el mismo sentido aquel conocimiento permitirá identificar la presencia de cadenas de presunciones y cuándo este tipo de fenómenos invalida la prueba que se intenta.

Si bien la teoría de las presunciones es común a todas sus clasificaciones, el trabajo tendrá mayor utilidad en el entendimiento de la estructura de las presunciones simples, *hominis* o humanas, en tanto que su construcción se encuentra a cargo del funcionario público que hace las veces de juez administrativo, y su eventual revisión por parte del juez, facultad esta que en el derecho argentino se encuentra consagrada en el artículo 18 de la ley 11.683.

Sin perjuicio de ello, el análisis que se efectuará tendrá una incidencia práctica de interés en las presunciones legales relativas o *iuris tantum* contenidas en esa disposición legal, en atención a que no es infrecuente que estas se complementen con presunciones simples.

Para ello, tomaré como eje las posiciones de dos grandes autores. Por un lado, las enseñanzas de Francesco Carnelutti que es considerado como uno de los mentores en el estudio de la teoría de la prueba en nuestro país. Y por otro lado, una visión más moderna del tema como es la que realiza Enrique Falcón.

En este orden de ideas, resultará necesario al principio hacer una breve aproximación a la clasificación de

las distintas fuentes de prueba que se presentan a nuestra valoración, atreviéndome a complementar la clasificación propuesta por el maestro Carnelutti para así adaptarla a la concepción más moderna.

Luego, analizaré cada uno de los componentes del fenómeno, como así también el tipo de razonamiento lógico al cual pertenece el acto de presumir.

Estudiaré el grado de convicción que inviste el hecho presumido, las características que deben poseer los indicios y las cuestiones que giran en torno a su prueba como son la prueba indirecta compleja y la fuente de prueba compleja.

A lo que más tiempo dedicaré será al estudio del nexo entre los indicios y el hecho presumido, destacando el fundamental papel que juegan las excepciones. En esta línea, definiré qué se entiende por reglas de experiencia y por las normas de la sana crítica, ofreciendo incluso una clasificación de las primeras.

Ineludiblemente, analizaré las particularidades que posee esta técnica cuando el hecho presumido lo constituye un hecho consagrado como hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, haciendo hincapié en el papel que desempeña la base imponible.

Primeras Definiciones

Se puede definir por presunción como el proceso lógico que se realiza al inferir a partir de uno o más hechos conocidos la existencia de otro. De esa simple definición se desprende claramente que tal acto se encuentra integrado de tres elementos o partes, de uno o más indicios, el proceso lógico y el hecho a probar.

¹ Suele discutirse si la impugnación de deducciones y créditos fiscales por parte del Fisco, por reprochar sus comprobantes como apócrifos, resulta ser una presunción. Sobre este caso en particular me referiré al final de este trabajo. La falta de claridad de esa línea divisoria queda representada en las palabras de Gorphe al decir que la prueba por presunciones o indiciaria abarca todo lo que no entra en las demás pruebas. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p.452, nota 27.

Este tipo de fenómeno suele clasificarse según si el legislador dejó en manos del juzgador² la realización de aquel proceso lógico, o bien ese proceso lo realizó él mismo al insertar en el texto positivo las implicancias jurídicas que derivarían de constatarse los hechos tomados por indicios.

Las primeras son las presunciones simples u hominis, y las segundas son denominadas como presunciones legales las que a su vez se clasifican en relativas o iuris tantum cuando admiten prueba en contrario, y en absolutas o iuris et de iure cuando no lo admiten.

Las presunciones legales, tanto las relativas como las absolutas, se encuentran consagradas de forma general y abstracta, es el legislador quien a partir de una regla de experiencia infiere la existencia de un hecho ante la ocurrencia de otro. Estas presunciones suelen insertarse en los textos normativos por motivos heterodoxos, en general para facilitar la tarea recaudadora o de control de la administración tributaria, más que en la invariabilidad de la regla de experiencia involucrada. Por lo cual, la prevalencia de aquellos motivos sobre la fiabilidad de la regla de experiencia tendrá incidencia cuando se desee encadenar una segunda presunción.

En el ámbito tributario se utiliza la técnica presuntiva a fin de tener por ocurrido la existencia de un determinado hecho imponible, sea en forma integral, o bien alguno de sus aspectos (material, subjetivo, temporal y espacial) o la base imponible.

Suele analizarse si las presunciones pertenecen al campo del derecho procesal o si son instituciones del derecho sustancial o material tributario, siendo la concepción más difundida la que las coloca en el ámbito procesal en virtud a su tendencia en incidir en la carga

probatoria del hecho presumido, sin embargo, a las presunciones absolutas se las suele catalogar también como normas materiales al operar sobre los elementos constitutivos de los tributos.

En este sentido Litvak y Laspina³ tienen dicho que “pocos supuestos tienen como única función desarrollarse en el plano de un procedimiento. Ese sería el caso de algunas de las presunciones contenidas en el art. 18 de la Ley 11.683... Su efecto (refiriéndose a las presunciones relativas) se refleja solamente en la carga de la prueba y, en cierto sentido, ayuda al juez para su razonamiento o a la Administración en su gestión recaudatoria. Pero bastará probar el hecho contrario al que se infiere para que esta ceda. En estos casos se conforma de modo evidente la naturaleza procesal del instituto que afirmamos en párrafos anteriores. En cambio, en la presunción absoluta, existe una mayor intensidad de la inferencia, por cuanto ella no admite prueba en contrario”, concluyendo “Por ello, entendemos, en razón de la mecánica que las identifica, que las presunciones absolutas han dejado de ser herramientas procesales para constituirse en una institución de derecho sustancial”.

Lo cierto es que las presunciones simples y legales relativas previstas en el art. 18 de la Ley 11.683 son instrumentos destinados a uso exclusivo por parte de la Administración Tributaria, con su eventual revisión judicial, y a ser instrumentadas en un momento posterior a la autodeterminación efectuada por el contribuyente. Por su parte, aquellas presunciones absolutas y relativas consagradas en las respectivas normas materiales de los tributos están dirigidas, en general, a que los propios contribuyentes los contemplen a la hora de exteriorizar su situación frente a cada impuesto, atento a su injerencia en la conformación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

2 En el campo tributario el juzgador será en el mayor de los casos un funcionario público en ejercicio de sus tareas como representante del organismo encargado de la recaudación de los impuestos, sin perjuicio de su eventual revisión en instancia judicial.

3 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), La imposición sobre base presunta, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 121 y sigs.

Las presunciones previstas en el art. 18 de la ley 11.683 tienen como fin facilitar la carga probatoria del Fisco en aquellos casos en que sea imposible la valoración en forma cierta de los hechos imponible acaecidos, y consecuentemente la magnitud de la obligación tributaria. Es decir, son principalmente herramientas otorgadas al Organismo Recaudador para combatir la evasión producto de comportamientos de ocultación, sea por resistencia a la fiscalización a brindar la documentación pertinente o bien por la simple inexistencia o inexactitud de esta⁴.

Aquellas presunciones no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar aquellos existentes pero no exteriorizadas ante el Fisco. Es decir, aquellos hechos de naturaleza económica reveladores de capacidad contributiva probablemente ocurrieron, siendo las normas materiales de cada impuesto el presupuesto ex lege de la obligación.

Por lo cual, las presunciones consagradas en aquella normativa no encontrarían objeción desde el punto de vista de la capacidad contributiva cuando las misma estuvieran acorde con otro principio implícito, el de razonabilidad⁵.

Diferente es el caso de aquellas presunciones que integran los ordenamientos materiales de los tributos, en los cuales se discute si los mismos afectan aquel principio de capacidad contributiva al asignarse en la

práctica efectos jurídicos a hechos que no revelan la existencia de aquella cualidad, es decir, haciendo nacer la obligación tributaria con la ocurrencia de un tercer hecho, el indicio previsto en la norma, y no con el hecho establecido como hipótesis de incidencia⁶.

A continuación comenzaré con el desarrollo del objeto central de este trabajo, que es la teoría de prueba de las presunciones, lo cual como adelantara anteriormente, será de especial aplicación práctica en la conformación de las presunciones simples del art. 18 de la Ley 11.683 producidas en el marco de las determinaciones de oficio impulsadas por el Fisco Nacional, como así también en las presunciones relativas allí previstas atento que muy a menudo son combinadas con presunciones simples.

1. ASPECTOS PRELIMINARES. FUENTES Y MEDIOS DE PRUEBA

Según Enrique Falcón⁷ se puede definir en forma general la prueba como “la demostración en juicio de la ocurrencia de un suceso”, asimilando el término sucesos a hechos⁸. Ahora bien, ¿de dónde obtenemos el conocimiento de la existencia o inexistencia de un hecho para así lograr su demostración en juicio, y además cómo lo obtenemos?

Uno de los precursores en estos estudios ha sido Francesco Carnelutti⁹, cuyos trabajos han sido utilizados

4 En cambio el uso de presunciones legales absolutas y ficciones de derecho pueden justificarse en varias razones. “El empleo de esta herramienta se justifica normalmente por la necesidad de asegurar ingresos al Estado y limitar o atenuar el fenómeno de la evasión en sus diferentes modalidades... En algunos supuestos se inspiran en razones de justicia en la asignación de las cargas tributarias, salvando las dificultades de control..., en otros constituyen una necesidad imperativa, dada la imposibilidad de acceder al conocimiento de la realidad y, en otros, finalmente, son el resultado de meras simplificaciones de la labor legislativa”. Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 1 y punto VI capítulo III.

5 Navarrine y Asorey tienen dicho que: “Consideramos que si se acepta este principio como garantía constitucional independiente, puede limitar tanto la aplicación y valoración judicial de las presunciones hominis, de las legales y de las ficciones, como la formulación legislativa de ella”. Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, pág. 34.

6 Este tema es analizado extensamente por José D. Litvak y Esteban A. Laspina en su obra “*La imposición sobre base presunta*”, brindado como posible solución al problema lo que han dado en llamar “la norma restauradora”.

7 Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.25.

8 No interesa a los efectos de este trabajo, las diferentes discusiones en torno a la exacta definición del concepto de prueba, ni la antigua discusión acerca de si el objeto de la prueba son los hechos o las afirmaciones sobre los hechos, tampoco si prueba es el conocimiento o el procedimiento utilizado para arribar a este, para su estudio me remito a la doctrina especializada en la materia. Tampoco interesa a los fines de este trabajo la diferencia entre la verdad formal y la material de la ocurrencia de un hecho.

9 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 53 y sig.

como base por la mayoría de la doctrina nacional para, a partir de allí, profundizar en los estudios sobre la estructura de la prueba¹⁰.

Las diferencias en el concepto de fuente de prueba están en relación al lugar donde hacemos foco, así para Carnelutti fuente es aquello que es puesto a la percepción del juez (u auxiliar) ej.: un documento, el testimonio de una persona, u otro objeto que denomina “no representativo” (una huella digital en un arma, una mancha de sangre, etc.). En cambio para Falcón fuente de prueba es el registro que queda en algo, ej.: el texto en el papel¹¹, la memoria de una persona, una huella digital en un arma, una mancha de sangre, etc.

Con relación a los medios de prueba, Carnelutti los define como la actividad perceptiva y deductiva del juez (u auxiliar), ejercida sobre las fuentes de prueba¹². Por su parte para Falcón los medios son los instrumentos o elementos mediante los cuales extraemos el conocimiento de las fuentes, el documento mismo que transmite un mensaje, el mismo testimonio.

Si bien la distinción entre fuente y medio de prueba es sutil, y varía según el autor que abordemos¹³, se podría decir que todos comparten con la idea que el concepto de fuente involucra un objeto (material o inmaterial) que es puesto a la valoración del juez y el cual posee un dato, sin existir aún aquí actividad del juez.

De la misma manera se podría decir que los medios involucran una actividad del juez (o auxiliar) tendiente a hacerse de ese dato.

Por lo cual, podría decirse que la fuente es la respuesta a dónde obtenemos el conocimiento sobre la existencia u inexistencia de un hecho, y el medio a cómo lo obtenemos, en este sentido un documento por sí sólo no transmitirá su mensaje si no es leído y valorado, tampoco el testimonio si no es escuchado¹⁴.

A los fines de este trabajo, y a fin de una descripción de la naturaleza de las presunciones judiciales, considero que alcanza con conocer estas ideas generales sobre los conceptos de fuente y medio de prueba. En resumen, que la fuente es poseedora de un dato, un conocimiento, y que los medios se aplican sobre las fuentes para hacerse de ese conocimiento. A fin de profundizar en el estudio de estos conceptos me remito a la doctrina especializada en la materia.

2. EL GRADO DE CONVICCIÓN DE LAS PRESUNCIONES

Se podría llegar a pensar que el fin de la prueba es la verdad, pero como dice Enrique Falcón¹⁵ la verdad es una posibilidad pero no un desiderátum inevitable. La verdad absoluta es normalmente inalcanzable. Por el

10 En este sentido, se podría decir que la diferenciación de los conceptos de fuente de prueba y medio de prueba elaborados por Carnelutti, a quien se lo reconoce como el padre de estos términos, ha sido aceptado de manera unánime e incluso adoptado por el derecho positivo. Sin embargo, hasta hoy en día no hay unanimidad en cuanto a la exacta definición de estos conceptos, sobre todo con relación al primero de ellos.

11 Si bien define a la fuente de prueba como la modificación producida sobre un objeto, al definir el documento desde el punto de vista de las fuentes como aquellos objetos en los que se ha dejado un registro está considerando como fuente al objeto en sí, coincidiendo así con la óptica de Carnelutti. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.836.

12 Según la clasificación Carneluttiana de pruebas directas e indirectas, los medios de prueba se ejercen directamente sobre el objeto de la prueba en el primer caso, y sobre las fuentes de prueba en el segundo.

13 Cada autor generalmente realiza o propone una clasificación diferente sobre las fuentes y medios de prueba, pero aquella tarea clasificatoria solo es una forma diferente de agrupar determinados elementos sin poseer una función creadora. En este sentido Carrió explica que el valor de las clasificaciones no apunta a la naturaleza de las instituciones, sino que tiene un sentido práctico, de utilidad. En este sentido, las diferentes clasificaciones que se podrán proponer pueden no ser compatibles o bien llegar a complementarse entre sí. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 627.

14 En este sentido resultan ilustrativos las palabras de Falcón cuando dice si la fuente de prueba puede exteriorizar un conocimiento por sí (yo agregó: a través de su percepción y valoración del juez), esa misma fuente valdrá como medio de prueba. En caso contrario, cuando la fuente no se exterioriza de un modo comprensible, será necesario extraer el conocimiento de dicha fuente por un (otro) medio de prueba. De la misma manera resulta esclarecedor cuando dice que la fuente documental puede requerir un medio documental para traer el conocimiento al proceso, pero también puede requerir un medio de informes un medio pericial, un medio declarativo. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 618 y837.

15 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 146.

contrario, la mayor parte de la doctrina sostiene que el fin de la prueba es la certeza subjetiva del juzgador, es decir, el fin de la prueba es producir convicción en el juez, o bien al funcionario que hace las veces de juez administrativo en el caso de encontrarnos en un proceso determinativo de oficio.

Ahora bien, esa convicción se puede lograr a través de la evidencia, de la certeza o de la probabilidad.

La evidencia es “la ideación o percepción absolutamente clara y manifiesta de una idea o de una cosa, de la que nadie puede dudar racionalmente”. Puede venir por medio de un hecho cuando estamos ante una causa necesaria y única, es el caso del ADN que indica la paternidad de un sujeto. También puede venir por medio de la lógica, ej. yo soy hijo de Carlos por lo que soy más joven que él. Asimismo, la evidencia puede obtenerse a través de la experiencia, ej. se ve más en la luz que en la oscuridad. Por último, también puede venir por medio de principios científicos aceptados, ej. la tierra gira alrededor del sol¹⁶. En los últimos tres casos la evidencia excluirá la necesidad de prueba por resultar esta sobreabundante. En el primero la evidencia provendrá de un medio de prueba.

Si bien la evidencia es lo más cerca que podemos estar de la verdad, la presentación de la evidencia en el logro de la convicción del juzgador no es lo habitual.

El sustituto de la verdad en un expediente es la certeza, de allí que se dice que la sentencia es un acto de certeza y no de verdad. La certeza según la segunda concepción de la Real Academia Española es la firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de error. Como señala Mittermaier¹⁷ “la convicción toma el

nombre de certeza desde el momento en que rechaza victoriosamente todos los motivos contrarios, o desde que éstos no pueden destruir el conjunto imponente de los motivos afirmativos”.

Esta certeza se puede hallar a través del método científico, del método histórico, el método basado en probabilidades o una conjunción de todas. El primero es la utilización de las herramientas que brinda la ciencia, el segundo es la recreación de los acontecimientos, y el tercero es la determinación del grado de certeza en que podrá ocurrir un suceso.

Es decir, la certeza formadora de convicción puede descansar en una probabilidad. La probabilidad que genera certeza debe ser de una altísima posibilidad de ocurrencia, lo cual está caracterizado por no conocerse excepciones, sin embargo no puede descartarse la eventual apreciación de alguna por el simple hecho de no haberse observado la totalidad de los elementos del universo en cuestión. Esta altísima probabilidad deberá proporcionar un resultado fácilmente concebible.

Esta probabilidad puede ser científica experimental, esta indica un porcentaje de resultados favorables sobre el total. Pero también puede provenir de la experiencia, es decir de la observación común de lo que usualmente ocurre y que pertenece a la cultura general del juez, esto se vincula con lo que más adelante se llamará reglas de experiencia simples.

Ahora bien, en caso de imposibilidad de obtener certeza se deberá recurrir a otras herramientas del derecho positivo para decidir en un sentido o en otro, dentro de éstas encontramos a las presunciones¹⁸.

16 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 109, 110 y 139.

17 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 152.

18 Dentro de estas herramientas encontramos además de las presunciones a aquellas normas que fijan las pautas para fallar en cierto sentido en caso de duda, como es la carga de la prueba. Las presunciones pueden ser complementarias a los demás medios de prueba ligando o corroborando sus resultados, o bien permitir arribar a la convicción del juzgador por sí mismas.

Si hay imposibilidad de obtener certeza, lo que queda es conformarse con una probabilidad, y obviamente ésta será de menor grado de aquella generadora de certeza que vimos en unos párrafos antes.

En los títulos IV y V veremos que la razón por la cual una presunción constituye una probabilidad, reside en su naturaleza de silogismo deductivo, pero sólo en aquellos cuya premisa mayor es obtenida mediante inducción.

Podemos afirmar ahora que lo que portan las presunciones son probabilidades, y no certezas, sin embargo estas probabilidades no pueden dejar de producir convicción en el juzgador. Tienen dicho Litvak y Laspina, haciendo alusión a Esverri Martínez, que “Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: 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 probalísticos¹⁹”.

Aquí hay que diferenciar lo que ocurre en las presunciones legales y en las simples o humanas. En las primeras la probabilidad está contenida en la norma, fue el propio legislador el que consideró, ante la ocurrencia de un determinado hecho, la probabilidad, generadora de convicción, de la ocurrencia o existencia de otro hecho, por lo cual la regla de experiencia se encuentra contenida en la norma, a diferencia de las ficciones en las que no encontramos una regla de experiencia y que por lo tanto se desatiende de esa probabilidad.

En cambio las presunciones humanas constituyen un razonamiento subjetivo del juzgador, la convicción deberá desprenderse del conjunto indicios y de la regla de experiencia seleccionada por este²⁰.

Dije antes que las probabilidades que se vinculan con la certeza son de tipo científicas experimentales o experienciales. Por su parte, la probabilidad que portan las presunciones se apoyan más bien en la experiencia (para ser más precisos en lo que luego se definirá como reglas de experiencia complejas), es decir la segunda premisa que integra el silogismo constituirá una regla basada en la experiencia general. Sobre la estructura de silogismo de las presunciones y las reglas de experiencia me referiré más adelante.

Se debe aclarar que no es unánime la concepción de las presunciones como probabilidades. Generalmente estas posturas contrarias se basan en diferencias semánticas entre convicción y certeza, y en especial en la consideración de todo silogismo deductivo como presunción. En esta línea se sitúa Carnelutti al decir “si por certeza se entiende la conciencia de la verdad absoluta, cabe afirmar que no la obtiene ningún medio de prueba y tampoco de presunción; por el contrario, si como certeza se designa la satisfacción del juez acerca del grado de verosimilitud, no cabe negar que se obtiene inclusive con las fuentes de presunción...”, ejemplificando luego “cuando la regla de experiencia elegida para relacionar el hecho desconocido con el conocido es una regla natural inflexible: ¿quién se atreverá a sostener, por ejemplo, que existe únicamente probabilidad de que Ticio sea más joven que Cayo, cuando el resultado se infiere, no del testimonio, sino del hecho de que Ticio es hijo de Cayo?”²¹.

19 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 55.

20 “Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica” (art. 163, inc. 5°, C.P.C.C.N.).

21 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, pág. 96 y 97.

Continuando con las ideas de Carnelutti, y permitiéndome adelantar un poco, la postura del autor es una natural consecuencia de la estrecha estructura de la prueba por él propuesta. Esto es, que los hechos se pueden conocer (probar) por la observación directa de ellos (prueba directa), o a través de un tercer hecho (prueba indirecta) el que a su vez podrá ser un objeto/hecho que constituya la representación de este (documento y testimonio) o uno que no constituya su representación, considerando a este último fuente de presunción.

Por lo tanto, Carnelutti, hace una conceptualización amplia del fenómeno de la presunción, considerando incluso dentro de estas a aquellas relaciones (reglas) científicas, lógicas o experienciales productoras de evidencia o certeza.

También, contrario a esta concepción probabilística de las presunciones se encuentra aquella doctrina sostenida por Fernando Sainz de Bujanda, que fuera recogido por abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que indica "...la determinación presuntiva o indiciaria de la base imponible no consiste en un procedimiento destinado a medir esta base sino otras magnitudes que reemplazan a aquella. Los métodos indiciarios no miden ni bien ni mal el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido en base imponible. Lo que persiguen es sencillamente medir una base alternativa...²²".

El rasgo probable del hecho presumido, permite también diferenciar a este fenómeno de las ficciones

legales. En este sentido Navarrine y Asorey²³ afirman que "*La diferencia entre ellas es marcada, pues en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, con prescindencia de la presunción en sí, mientras que en ficción el hecho presumido es muy improbable. La probabilidad de existencia del hecho presumido o la improbabilidad o falsedad de él se origina en la falta de relación natural entre los hechos utilizados dentro de la técnica legislativa que analizamos*²⁴".

3. EL QUID DE LAS PRESUNCIONES

Carnelutti sostenía que el conocimiento de un hecho sólo podía lograrse por medio de su percepción (del juez). Pero aquello que era sometido a su percepción podía ser el hecho mismo a probar (ej. se pide que se derribe el árbol del vecino por la invasión que produce su linde, el juez puede percibir con sus sentidos la invasión del árbol) o un hecho distinto a partir del cual se pueda deducir la existencia de otro con la ayuda de la experiencia.

A las primeras las clasificó como "prueba directa" y a las segundas como "prueba indirecta". Asimismo reconoció la limitación de la prueba directa al conocimiento de hechos presentes o transeúntes que se desenvuelven ante la presencia del juez.

Enseñaba Carnelutti, que en la prueba indirecta el hecho intermedio que era sometido a la percepción

22 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. XII.

23 Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, p. 6 y sig.

24 Suele confundirse a las presunciones absolutas con las ficciones de derecho en tanto que las primeras no admiten prueba en contrario y consecuentemente producirían efectos jurídicos idénticos. En este sentido Litvak y Laspina entienden que "Pareciera entonces que la fijación de los límites entre ambos institutos es de escaso interés práctico, porque, de todos modos, comparten la característica de establecer una ineluctable consecuencia a partir de ciertos hechos, por imperio de ley. Ciertamente, desde esta perspectiva, poseen una estructura similar en sus efectos, cual es un antecedente normativo (hecho jurídico) y un consecuente normativo (la "verdad legal" establecida) que prescinden de la "realidad de las cosas" o de la "realidad jurídica". No obstante, consideramos trascendente su delimitación pues su diferente estructura teórica posee implicancias prácticas en el momento de la aplicación de la norma". Por otro lado, haciendo alusión a las presunciones absolutas dichos autores expresan "La primeras versan sobre cuestiones de hecho y tendrían su respaldo lógico en reglas de experiencia. La no admisibilidad de prueba en contra sería un recaudo del legislador para reforzar su efecto. En la ficción, en cambio... la conexión entre los sucesos estatuidos por el legislador se despreocupa por todo paralelismo con la realidad...". Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 122 y 206.

del juez constituía lo que denominó “fuente de prueba” (como ya hemos visto). Estos a su vez los distinguió en fuentes de prueba en sentido estricto y en fuentes de presunción.

Los primeros están constituidos por hechos que representan el hecho a probar, es el caso del testimonio y el documento.

Los segundos están constituidos por hechos que no representan el hecho a probar, es decir son hechos autónomos de aquel, son los indicios.

Destacó que la estructura de la prueba es idéntica tanto si se está ante un hecho representativo como de un hecho autónomo, ya que en todos no se percibe directamente el hecho a probar, sino uno diferente, a partir del cual se deduce aquél.

En este sentido, sostenía que solo había una diferencia de grado en el razonamiento que conllevaba la deducción (lógicamente las fuentes de prueba en sentido estricto debían poseer mayor aptitud para facilitar ese razonamiento). Es decir, esa diferencia de grado es un efecto de la diferente naturaleza de los hechos intermedios (representativos o no representativos).

La clasificación tripartita que hizo Carnelutti de las fuentes de prueba resulta el “quid” en el esquema carneluttiano para poder identificar cuando estamos ante una presunción.

Repito, el hecho intermedio sometido a la percepción del juez (fuente de prueba) puede ser un hecho que representa el hecho a probar, dentro de estos se encuentran los documentos (una factura, un contrato, una fotografía, etc.) y los testimonios. En este sentido dice el citado autor “la fotografía o la narración de los

testigos, no tiene existencia autónoma respecto del hecho a probar... ni la fotografía ni la narración se llevan a cabo sino para representar con signos o con palabras, el hecho fotografiado o narrado²⁵”.

Por otra parte, los hechos intermedios que no representan el hecho a probar son los indicios de las presunciones, los cuales a su vez deberán ser fijados mediante la percepción directa, la percepción de hechos representativos o a través de nuevos hechos no representativos, retomaré este tema más adelante.

Yendo un paso más adelante, este autor enseñaba que si bien los indicios constituyen hechos autónomos del hecho a probar, se vinculan con este último gracias a la existencia de una relación lógica²⁶ existente entre ambos.

En conclusión, los hechos autónomos tienen existencia propia y la relación que pueden poseer con otro hecho es externa a su propia constitución, es decir existen sin la necesidad de establecer ningún vínculo con otro hecho, aunque la existencia de este es determinante para convertirlos en indicios. En palabras de Carnelutti “un hecho no es indicio en sí, sino que se convierte en tal cuando una regla de experiencia lo pone con el hecho a probar en una relación lógica, que permita deducir la existencia o no existencia de éste”. En contraste con ello, no son hechos autónomos aquellos que representan a otro, no tienen existencia autónoma ya que solo existen a fin de representar a otro hecho, es el caso del testimonio y del documento.

Esta distinción que hace Carnelutti entre hechos representativos y no representativos agrupados en sus tres fuentes de prueba, es en términos generales adoptado por toda la doctrina.

25 Carnelutti Francesco, (1982), La Prueba Civil, Buenos Aires, Argentina, Depalma, pág. 90.

26 Esa relación lógica tendría origen en el concepto amplio de las reglas de experiencia que propugna el autor. Estas cuestiones serán desarrolladas más adelante en este trabajo.

Por su parte, Enrique Falcón hace un análisis más profundo. Este autor indica que los hechos en sí no pueden ser percibidos, sino lo que está al alcance de la percepción es la modificación que produce un hecho sobre un objeto determinado, es decir no apreciamos hechos sino objetos modificados. En este sentido dice que existen dos tipos de objetos, los materiales (ej. modificaciones en el cuerpo humano) y los mentales (la impresión que dejaron en la mente).

De esta manera Falcón clasifica a los hechos en reales cuando se imprimen (modifican) en un objeto, y en personales cuando se imprimen en la mente como un recuerdo. Estas impresiones/modificaciones, dice el autor, son las fuentes de prueba como ya hemos adelantado, y en esta línea las clasifica en reales y personales²⁷, a diferencia de Carnelutti que las clasificó (agrupó) en representativos y autónomos.

Ahora bien, sostiene Falcón que si una fuente de prueba en particular por sí sola no permite formar la convicción que las reglas de la sana crítica requieren estaremos ante un indicio. Este es el “**quid**” en el esquema de este autor para descifrar la naturaleza de las presunciones, es decir si a partir de las reglas de la sana crítica una determinada fuente de prueba llega a la corroboración²⁸.

En resumen, para Carnelutti la existencia de una presunción estará determinada por el tipo de fuente, si es un hecho autónomo en contraste con los hechos representativos. Sin embargo, para Falcón no importará ante qué tipo de fuentes estemos (es más no sigue la clasificación de las fuentes de aquel sino que propone una más general cuyos ítems podrán contener hechos representativos y autónomos) sino lo que determinará si estamos ante una presunción será las reglas de la sana crítica.

Siguiendo esta línea de razonamiento, para Carnelutti un hecho no representativo siempre será un indicio, en cambio para Falcón no, ya que podría producir por sí solo la convicción necesaria si las reglas de la sana crítica así lo indican.

Como se puede apreciar, para determinar la existencia de una presunción se dependerá de donde se haga el foco, en la naturaleza del indicio o en el resultado del proceso de razonamiento, sin embargo como se verá en el título V.d. ambas posiciones pueden complementarse entre sí.

Se pueden compatibilizar esas posiciones si a la clasificación tripartita de Carnelutti le agregamos una categoría más. En este sentido, habría que subclasificar a los hechos autónomos de Carnelutti en:

- Hechos autónomos cuya relación lógica con otro hecho permite por sí solo arribar a la corroboración de este otro.
- Y, hechos autónomos cuya relación lógica con otro hecho no permite por sí solo arribar a la corroboración de la existencia de este último.

4. LA PRESUNCIÓN

Es aceptado que la operación mental que se realiza al presumir un hecho a partir de otro, equivale a la construcción de un silogismo, el cual constituye a su vez un razonamiento de tipo deductivo.

En este sentido Carnelutti dice: “El juez construye un silogismo, en el que la premisa menor está constituida por la posición del hecho percibido diverso del hecho a probar, y la conclusión por la afirmación de la verdad

²⁷ Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 85 y sig., y 615 y sig. El autor también destaca que esa impresión en los objetos puede ser casual o intencional, dando lugar así a las fuentes de prueba circunstanciales o preconstituidas (p. 618 obra citada).

²⁸ Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 455 y 463.

o no (existencia o inexistencia) del hecho a probar, mientras que sirve de premisa mayor una norma, que el juez considera aplicable al hecho percibido²⁹.

Ahora bien, dentro de la lógica se destacan dos formas de razonamientos: la deducción y la inducción.

En la deducción se va de lo general a lo más específico, de lo abstracto a lo concreto. Por lo cual, permite pasar de afirmaciones de carácter general y premisas conocidas a hechos particulares.

Si no hay errores en las premisas, la conclusión será verdadera, es por ello que se dice que la conclusión de un razonamiento deductivo deriva de manera necesaria de las premisas.

Ej: Premisa Menor: Sócrates es hombre.
Premisa Mayor (regla): Todos los hombres son mortales.
Conclusión: Sócrates es mortal.

En el ejemplo, la premisa mayor está constituida por una regla evidente.

En cambio, la inducción es el camino inverso, se va de lo específico a lo general, de lo concreto a lo abstracto. Es la obtención de afirmaciones de carácter general a partir de los resultados obtenidos de observaciones o experimentos de casos particulares, en otras palabras es la generalización de los resultados a la totalidad de los fenómenos del mismo tipo.

Aquí las conclusiones tienen un carácter probable, probablemente siguen a las premisas.

Ej.: Tomo el oro, lo caliente y se dilata.
Tomo el hierro, lo caliente y se dilata.
Tomo la plata, la caliente y se dilata.
Etc.
Conclusión: es probable que el calor dilate todos los metales.

Aquí, la regla obtenida es generadora de probabilidad por el simple hecho que fue imposible observar el comportamiento de todos los metales.

Los silogismos son razonamientos de tipo deductivos, formulados por primera vez por Aristóteles en su obra lógica recopilada como El Organon. Por su parte, el mismo Aristóteles atribuía gran importancia a la inducción en el proceso de conocimiento de las premisas de los razonamientos deductivos.

En el silogismo que hace a la estructura de las presunciones, la norma que constituye la premisa mayor es obtenida a través de razonamientos de tipo inductivos, es por ello que la conclusión obtenida seguirá el carácter probable de la norma utilizada.

Con relación a este tema, Falcón³⁰ habla de silogismos inductivos, diferenciándolos de los silogismos deductivos. Sin embargo, este autor sostiene que la presunción es obtenida a través de un razonamiento inductivo en sí mismo³¹, y no como he sostenido recién que es un razonamiento deductivo cuya premisa mayor es obtenida mediante la inducción.

Considero que no es acertada la visión de este último autor, ya que la inducción permite obtener a partir de casos particulares conclusiones generales, sin embargo la aplicación de esas conclusiones a casos

29 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 62 y sig.

30 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p. 615 y sig.

31 En el mismo sentido sostienen Litvak y Laspina: "Se trata, entonces, de una inducción, en base a la unión de un hecho singular o particular (inferente) con otro hecho también singular o particular (inferido) mediante una conjetura de realidad, basada en la regularidad del curso de la naturaleza". Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56.

particulares es un proceso de deducción, y como profundizaré más adelante es esto último lo que se realiza cuando sometemos una serie de indicios a una regla de experiencia.

5. EL ENLACE ENTRE LOS INDICIOS Y EL HECHO PRESUMIDO. LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA

5.a Las Reglas de Experiencia

Se ha dicho que las presunciones son la inferencia a partir de un hecho conocido de la existencia de otro. También se ha sostenido que la presunción es la deducción a partir de uno o más indicios de la existencia o inexistencia del hecho a probar³². Pero, ¿de qué tipo de inferencia o deducción se trata?, ¿puede tener apoyo en la ciencia, en la experiencia, en una regla lógica indiscutible o incluso en la imaginación?, ¿esa inferencia o deducción puede realizarse a partir de un solo indicio?

Luego dije, en el punto anterior, que esa inferencia debe constituir un razonamiento lógico equivalente a la formación de un silogismo, por lo cual ese razonamiento será de tipo deductivo, sin embargo utilizará como una de sus premisas una regla obtenida de un razonamiento de tipo inductivo.

Ahora bien, aquel razonamiento deductivo al utilizar como una de sus premisas un razonamiento inductivo, lo que está haciendo es enfrentar a los indicios con una “regla”, y las reglas provenientes de los razonamientos

inductivos pueden ser de simple experiencia o de un estudio científico, en términos jurídicos se dice que provendrán de una regla de experiencia o de una regla de la ciencia.

Por lo cual, como primera definición podemos decir que todo razonamiento deductivo que utilice como premisa mayor un razonamiento que no sea inductivo, es decir que no utilice una regla de experiencia o ciencia, no será una presunción.

En su consecuencia, las deducciones basadas en reglas lógicas, religiosas, imaginativas, etc., no serán categorizadas como presunciones en el sentido jurídico. Es más, las deducciones basadas en reglas lógicas provocarán evidencia arribando por esta vía a la convicción del juzgador, por el contrario deducciones religiosas o imaginativas directamente no serán tomadas en cuenta en la formación de la convicción del juzgador³³.

Ahora bien, la estructura del razonamiento deductivo de las presunciones utilizará como una de sus premisas un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, dicho de otro modo a los indicios se los enfrentará con una regla de la experiencia.

Ello es así, ya que de utilizarse un razonamiento inductivo provisto por alguna ciencia, regla de la ciencia, y en especial si estas son aceptadas por la generalidad de la comunidad científica y social, sus conclusiones portarán altas probabilidades de ocurrencia, por lo que como se dijo en el acápite II sus resultados serán más bien generadores de certeza que de probabilidad.

32 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 89 y sig.

33 En el mismo sentido, pero desde una óptica distinta, tiene dicho Marín-Barnuevo Fabo Diego, que referenciado por Litvak y Laspina se dice: “Señala que “otra de las notas de identidad de esta afirmación presumida es que debe ser completamente distinta de la afirmación base, lo cual implica no sólo su desigualdad respecto de ésta, sino también que no pueda considerarse incluida en la estructura compleja de la realidad de la que se infiere”. Grafica su idea con el siguiente ejemplo: “Utilizando como hecho base Juan es licenciado en derecho, podemos concluir que Juan tiene aprobado el derecho romano; ahora bien, aunque en este caso se relacionan dos afirmaciones distintas, y la prueba de la primera sirva para considerar acreditada la segunda, no podemos considerar por ello que nos encontramos propiamente ante una presunción, pues la segunda afirmación integraba necesariamente la primera de contenido mucho más complejo”; c) el último componente está dado por el enlace o nexo lógico existente entre la afirmación base y la presumida, que es el razonamiento que permite tener por acreditado el segundo elemento a partir del primero. Es la “tendencia constante a la repetición de unos mismos fenómenos”, el principio de normalidad, diferente por cierto de los principios de causalidad de las leyes físicas”. Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 59.

En este sentido, de enfrentar un elemento conocido con una regla de la ciencia, seguramente se provocará convicción en el juzgador con respecto a la conclusión, sin la necesidad de tener que recurrir a otros elementos, y según la concepción de Falcón no estaríamos aquí ante una presunción.

Veamos tres ejemplos en los que se infiere un tercer hecho a través de la utilización de distintos tipos de reglas. En el primero y en el último estaremos ante una presunción, no así en el segundo. Por su lado, en el primer caso se utilizará una regla obtenida de la experiencia que como se verá más adelante llamaré regla de experiencia simple, en el segundo caso se utilizará una regla de la ciencia, y en el tercero una regla de experiencia que llamaré compleja.

a. Si la experiencia me dice que a 20 grados de temperatura de ambiente una manzana se echa a perder entre 4 y 5 días fuera de la heladera, a los 25 grados se echa a perder entre 3 y 4 días, y a los 30 grados entre 2 y 3 días, y lo mismo ocurre con la pera, la naranja, la mandarina, la ciruela, la banana y el pomelo. Todos tienen en común que son frutas, entonces podría decir según mi experiencia que cuanto mayor es la temperatura más rápido las frutas se echan a perder afuera de la heladera. Luego, cuando me encuentre ante un durazno, por aplicación de esa regla de experiencia puedo presumir que si lo dejo afuera de la heladera más rápido se echará a perder cuanto más alta sea la temperatura de ambiente.

Aquí puede verse claramente que la presunción está compuesta por una regla de experiencia obtenida de un razonamiento inductivo. Por su lado, al no haberse abarcado la observación de todas las frutas no puede tenerse la certeza que todas se comportarán de la misma manera.

Otra característica de esta presunción es la presencia de un solo indicio, el durazno.

b. Así también si la ciencia me dice que los microorganismos son la principal causa de deterioro de

las frutas, y el grado de daño se encuentra en proporción exponencial al tiempo en que permanezcan sometidas a condiciones favorables de temperatura y humedad. Podré inferir ante la presencia de un durazno, que si se lo deja afuera de la heladera, este se echará a perder más rápido cuanto mayor sea la temperatura y la humedad del ambiente. Esta inferencia se hará sin temor a equivocarse al saber que aquellas cuestiones han sido estudiadas por la ciencia y de las cuales no se conocen excepciones.

Aquí, según la concepción adoptada, no estamos frente a una presunción.

c. Por último, si en los estados contables de un sujeto se encuentra un determinado pasivo, respecto del cual a pesar de poseer su documentación respaldatoria en orden (un contrato de fecha cierta en los términos del código civil y comercial), se sabe que no se ha devuelto vencido largamente el plazo, que no se fijaron prendas, que el acreedor posee un estado financiero incompatible con lo prestado y el deudor alega que el dinero ha sido recibido en efectivo, el juzgador ante este conjunto de hechos referidos al pasivo los enfrentará con una regla, el cual seguramente tendrá como fuente el conocimiento de las tendencias del comportamiento de las personas que integran su sociedad, su experiencia como juzgador de todas las veces en que se ha encontrado con situaciones de esta índole, en el estudio de jurisprudencia en el sentido de ser la experiencia calificada recogida por terceros del común comportamiento de las personas (que no debe confundirse con la aplicación de determinada línea de jurisprudencia al caso concreto para determinar la dirección en que se fallará, tal como se mencionó más arriba), concluyendo en la inexistencia de aquella deuda, y por deducción (no inducción), a través de una regla lógica contable, en un incremento patrimonial no justificado.

Aquí, igual que en el primer caso se utiliza una regla de experiencia obtenida de un razonamiento inductivo, sin embargo a diferencia de aquel este no ha venido del estudio deliberado de un objeto, sino como se dijo de la

experiencia de vivir en sociedad y en la observación de situaciones similares por parte del propio juzgador o por un tercero y transmitidas a este.

Otra diferencia con relación al primer ejemplo reside en la presencia de una sumatoria de indicios.

Podemos decir entonces que la premisa mayor del silogismo deductivo que hace a la estructura de las presunciones está conformada por una “regla de experiencia”.

Veamos mejor qué se entiende por “reglas de experiencia”:

El concepto de “reglas de experiencia” tiene origen en la doctrina alemana, en la cual se le reconoce mayor amplitud de la reconocida en general en la doctrina Argentina. En este sentido, en su noción originaria incluye “todas las reglas que sirven para la deducción de un hecho desconocido partiendo de un hecho conocido³⁴”. De esta manera, y siguiendo a Carnelutti, las reglas de experiencia abarcarían el saber de todos los campos: al del saber técnico o al de los conocimientos comunes, al de las ciencias naturales o al de las morales, al de la psicología o al de la economía.

Sin embargo, en la doctrina nacional generalmente el concepto de reglas de experiencia tiene una noción más acotada al diferenciarlas de las reglas que brindan las ciencias

Enrique Falcón³⁵ define a las reglas de la experiencia como el “conocimiento de leyes y tendencias genéricas de un grupo social, establecidas por la concordancia más o menos reiterada de los hechos y sus consecuencias. Se hallan registradas en libros, publicaciones, o en el conocimiento popular”.

Constituyen elementos para la formación del criterio del juez, por lo cual no constituyen objeto de prueba (no se los debe probar).

Se puede decir que las reglas de experiencia son la concepción, de un determinado grupo social y en un determinado tiempo, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o bien del modo como se comportan las personas. Esto es lo que se llamará después regla de experiencia compleja.

Esta concepción puede ser adquirida por la observación reiterada de casos similares de la vida social o por la que nos es transmitida por terceros a través de la palabra o trabajos escritos. Desde otro punto de vista, esta concepción puede ser adquirida por la simple convivencia en sociedad, de la resultante de una tarea específica realizada o por el estudio deliberado de una materia.

Muchas veces el razonamiento inductivo que forma la regla es realizado en forma inconsciente, es decir esa concepción sobre el modo de actuar de las personas actúa como un conocimiento adquirido involuntariamente, se sabe que existe una alta probabilidad que los hechos hayan ocurrido de determinada manera pero no se puede identificar el origen específico de esa sabiduría, es lo que sucede con el conocimiento sobre el modo común y normal del desarrollo de los sucesos de manera que si se sostuviera lo contrario habría que probarlo (ej. la experiencia indica que las personas no vuelan³⁶). Lo importante es que esa sabiduría, es decir la concepción de como podrían haberse desarrollado los hechos, sea compartida por el grupo social en que se encuentra inmerso.

Las reglas de la experiencia no deben confundirse con la jurisprudencia. Una sentencia o un conjunto de

34 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 65 y 66.

35 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 12.

36 El ejemplo es un caso extremo que sirve a los efectos ilustrativos. Sin embargo, esta constituye una regla evidente, no hay lugar a excepciones, por lo que los hechos inferidos a partir de él no son presuntos sino evidentes.

sentencias recaídas sobre hechos similares podrán contribuir a la fijación del sentido en que fallará el juez en un determinado caso. Por otra parte, la jurisprudencia también es fuente de reglas de experiencia, lo que no es lo mismo. La vasta observación de jurisprudencia existente contribuye a la formación de ese conocimiento general sobre el común comportamiento normal de los hombres de un grupo social determinado, ya que en la jurisprudencia, se encuentran volcadas las reglas de experiencia utilizadas en cada caso.

Las reglas de experiencia no sólo se encuentran volcadas en la jurisprudencia, sino también en las normas. En este sentido, y adecuando las palabras de Carnelutti³⁷, si el documento privado no hace fe ante terceros, a diferencia del documento público, ello sucede porque el ordenamiento positivo asume la regla de experiencia de que el interés impulsa a documentar falsamente los hechos. Esto es obvio, ya que las normas se dictan en general precisamente para dirigir el comportamiento en un sentido determinado, y si no fuese necesario direccionar el comportamiento en un sentido ya que no existe experiencia de comportamientos en un sentido distinto, no habría necesidad de dicha norma.

Tampoco se los debe confundir con los hechos notorios, si bien ambos no son objeto de prueba y ambos abarcan el conocimiento general de un grupo social determinado, los primeros constituyen hechos concretos que integran la cuestión en litigio, mientras que los segundos no constituyen un hecho en particular sino un conocimiento general que le permitirá al juez formar su criterio.

Por otro lado, no es necesario que el juzgador posea previamente este conocimiento general, sino que puede adquirirlas a través del estudio privado de una determinada materia.

A diferencia de las reglas de experiencia, las reglas de la ciencia constituyen los conocimientos que nos brindan las diferentes ramas de la ciencia (física, matemática, biología, psicología, etc.). Como ejemplos se puede citar al principio de la dilatabilidad de los cuerpos por el calor y el principio de la gravedad.

5.b La incidencia de las excepciones

Ya he dicho que la probabilidad que genera certeza está caracterizada por no tener excepciones, o bien estas son mínimas y conocidas, no poseyendo estas probabilidades la naturaleza de presunción.

Pero también dije que además de la evidencia y certeza, se podía arribar a la convicción del juzgador con probabilidades de menor grado que aquellas generadoras de certeza.

Ahora bien, en esta última clase de probabilidades, que como se viera son las que portan las presunciones, la producción de convicción en el juzgador (es decir alcanzar el grado de verosimilitud necesario para considerar probado un hecho) dependerá de las excepciones que admita el razonamiento deductivo empleado, o mejor dicho que admita la regla en él utilizada.

En ese sentido sostienen Litvak y Laspina que “Mientras el hecho inferente es cierto, el hecho inferido es sólo probable, y ello en tal grado que su validez depende de la corrección y generalidad de la regla de experiencia que se haya utilizado”. Por otro lado, puede vislumbrarse el papel central que tienen las reglas de experiencia en las siguientes palabras de esos autores: “Las presunciones humanas, en general, valen lo que vale la regla de la experiencia en que se fundan...”, y “...el llamado enlace entre los hechos que integran

37 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 194.

el razonamiento presuntivo cumple una primordial función, de manera que ese componente asume en esta especie el carácter de presupuesto de validez³⁸.

Cuanta más verosimilitud cobren las excepciones menor será la del hecho a probar. Esto está directamente vinculado con el tipo de regla que se utilice. Veamos dos ejemplos.

Ej. 1: De la cantidad sobrante de efectivo obtenido de un arqueo de caja realizado a una máquina registradora, se infiere que son producto de ventas efectuadas en el local comercial. Si bien aquí podría ponerse como excepción de la regla que el cajero puso su propio dinero, debido a la envergadura de la diferencia encontrada, ésta en principio no representa el grado de verosimilitud necesario como para descartar el hecho a probar, como así tampoco la excepción consistente en un error involuntario del cajero.

Ej. 2: De la falta de avales en un préstamo, se infiere la inexistencia de este. Aquí las excepciones son innumerables (la confianza en el acreedor por su grado de cumplimiento o la relación que poseen, se decidió asumir el riesgo, el monto no cumple con los requisitos del reglamento interno, etc, incluso que se olvidó). Aquí el grado de verosimilitud y el número de las excepciones produce una mayor satisfacción que la del hecho a probar.

Diferente sería el resultado si a aquel indicio se le suman que el préstamo fue otorgado en efectivo, que el acreedor no registra en sus libros el crédito y que no existieron devoluciones.

De esto se desprende que las presunciones se encontrarán en un área limitado entre aquellos razonamientos generadores de pocas o nulas excepciones, es el caso en que se usen reglas de lógica

(evidencia), científica (evidencia), científica experimental (certeza), y aquellas probabilidades negativas es decir en que las excepciones sean mayores a la ocurrencia de las conclusiones.

Por lo cual, podemos decir entonces que las presunciones son razonamientos deductivos, en las que su premisa mayor está conformada por un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, y las excepciones a la conclusión obtenida no poseen la verosimilitud necesaria para descartarla.

5.c Clasificación de las reglas de experiencia

A esta altura, ya debería quedar claro que para estar en presencia de una presunción a los indicios se los debe enfrentar con una regla de experiencia, ya que la estructura de una presunción equivale a un razonamiento deductivo en el que su premisa mayor está integrada por un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia.

Avanzando un poco más en el análisis, se podrían diferenciar dos clases de reglas de experiencia:

Aquel cuyo razonamiento inductivo se origina de la sumatoria de observaciones de hechos particulares, sin llegar a ser una metodología científica.

Y aquel cuyo razonamiento inductivo (la regla/la segunda premisa) proviene del conocimiento acumulado del comportamiento humano, y no necesariamente de la observación adrede de hechos particulares.

En este último es donde encontramos a las reglas de experiencia del derecho, las que hemos definido como *la concepción, de un determinado grupo social y en un determinado tiempo, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o bien del modo como se comportan las personas.*

38 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56 y 61.

En ambos casos tenemos una regla general, es decir se está ante un razonamiento que va desde lo particular, observación de hechos particulares o conocimiento acumulado del comportamiento humano, a lo general, todos los hechos similares se comportan igual o todas las personas ante aquellos hechos se comportan igual.

En base a ello, me tomo el atrevimiento de proponer la siguiente clasificación: a los resultados del primer tipo de razonamientos inductivos denominarlas Reglas de Experiencia Simples, y a los del segundo Reglas de Experiencia Complejas.

Las reglas de experiencia simples tendrían las siguientes características:

- Su génesis está formado por un conjunto de hechos que forman parte del mismo grupo o poseen la misma naturaleza (ej. manzana, limón, naranja se pudren más rápido sin heladera, todas poseen la naturaleza de frutas -certeza o probabilidad-, también podría ser la expresión “se ve más en la luz que en la oscuridad -evidencia-). Por lo cual, la aplicación efectiva de esa regla en un razonamiento deductivo (como el que se hace al presumir) será utilizando como primera premisa (indicios) un hecho también de esa misma naturaleza (ej. la mandarina –es una fruta- por lo que también debería pudrirse más rápido sin heladera).
- El hecho que se deduce, al aplicar la regla inductiva en un razonamiento deductivo (presumir), compartirá la naturaleza de las premisas (ej. “la mandarina” comparte la naturaleza de “la mandarina se pudre más rápido sin heladera”).
- Las premisas no requieren de la conclusión para estar relacionados entre sí.
- Al poseer la premisa la misma naturaleza que las utilizadas en la formación de la regla, no se requiere de una pluralidad de premisas para arribar a una conclusión.

Por su lado las características de las reglas de experiencia complejas (o reglas de experiencia del derecho) serían:

- Su génesis al estar formado por el **conocimiento acumulado sobre el comportamiento humano**, la aplicación de esta clase de regla en un razonamiento deductivo (presumir) será sobre premisas (indicios) conformados por hechos de diferente naturaleza.
- El hecho que se deduce (para nosotros el presumido) no necesariamente poseerá la misma naturaleza que la de sus premisas (indicios).
- Las premisas son en principio hechos aislados, siendo su única relación entre sí la generada a través de la conclusión. Las premisas si bien son hechos aislados entre sí, todos forman parte de un hecho más complejo (la conclusión), existiendo una relación secuencial o de pertenencia con él.
- Se requiere una pluralidad de premisas para arribar a una conclusión.

Veamos un ejemplo de la utilización de una regla de experiencia compleja: Llegó más tarde del trabajo, luego del horario del trabajo se lo vio en un centro comercial, el día siguiente es su aniversario de casados, todos estos hechos tomados aisladamente no tienen relación alguna, sin embargo aplicando el conocimiento acumulado sobre el comportamiento humano se puede deducir que todos forman parte de un hecho mayor, que se fue a comprar un regalo para su esposa.

De esta clasificación se puede extraer la siguiente conclusión:

Los razonamientos deductivos que utilizan como segunda premisa una regla de experiencia simple, podrán estar constituidos por una premisa representada por un solo hecho, ya que el mismo será de la misma naturaleza de los que forman parte de la regla.

Sin embargo, las reglas de experiencia simples no permiten arribar a la convicción cuando se está ante conductas humanas.

En este sentido, deducir que una persona actuará de determinada manera ante determinado hecho, a partir de que siempre ha actuado de la misma manera ante un hecho similar no permitirán formar convicción en el juzgador. La utilización de una regla de experiencia simple arrojará a partir de ese único hecho un abanico de excepciones que no permitirán arribar a la necesaria convicción.

Por otra parte, si a ese razonamiento se le sumara un tercer hecho/indicio que tuviera una relación de pertenencia o secuencia con la conclusión, se pasaría de una regla simple a la de una compleja.

En este sentido, cuando se utilice como segunda premisa una regla de experiencia compleja, a fin de obtener una determinada conclusión de ocurrencia verosímil, no alcanzará un solo hecho aislado, ya que lo único que posee en común con esa conclusión es una relación secuencial o de pertenencia, del mismo modo que lo podría tener con otro hecho distinto al de la conclusión.

Por lo tanto, a fin de presumir conductas humanas será necesario una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

En la prueba sobre la existencia de los hechos a través de presunciones, o en otras palabras en la determinación de los actos de las personas, solo se podrá obtener verosimilitud suficiente con la utilización de reglas de

experiencia complejas, las cuales invariablemente exigen una pluralidad de premisas menores, es decir de indicios.

Por un lado, teniendo en cuenta lo expresado en el título anterior, si aquella inferencia genera convicción en el juzgador, será porque se ha utilizado una regla que no admite excepciones o estas son mínimas, es decir reglas lógicas, científicas, e incluso una regla de experiencia que no admita excepciones –que llamaré obvias-(ej. en la oscuridad se ve menos que en la claridad o todos los hombres son mortales).

Por lo cual, dentro de las presunciones de derecho solo tiene cabida la utilización de reglas de experiencia complejas, las cuales poseen como característica la necesidad de una pluralidad de indicios con una relación secuencial o de pertenencia con el hecho presumido.

Podemos afirmar entonces que en el campo de las presunciones no habría lugar para deducciones efectuadas a partir de un único hecho (salvo que fuera determinada legalmente como en las presunciones legales).

La cantidad de indicios necesarios, estará en directa proporción con la relación que exista entre los indicios y el hecho principal. Cuanta más estrecha sea esta, menor cantidad de indicios se requerirá para que opere la regla de experiencia.

Véase en este sentido los ejemplos del punto V.b.. En el primero se puede apreciar una relación más cercana entre los indicios “sobrante de caja” y “cantidad” con el hecho presumido. Fíjese también que en el primer caso se presume un hecho positivo, mientras que en el segundo se presume uno negativo.

Concordantemente con lo expuesto, el C.P.C.C.N., en su art. 163 inc. 5°, exige que las presunciones de hecho produzcan convicción a partir de indicios numerosos, precisos, graves y concordantes, y todo de conformidad con las reglas de la sana crítica³⁹.

Si bien, aquella norma en ningún momento exige como requisito el uso de una determinada clase de regla, ello surge implícitamente al exigir indicios numerosos, precisos, graves y concordantes.

Ellos es así, ya que de efectuar razonamientos utilizando reglas lógicas, científicas u obvias, e incluso reglas de experiencia simples, sería innecesario según lo que he venido explicando, contar con una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

Veamos un ejemplo:

Se infiere que las mayores acreditaciones bancarias sobre las ventas declaradas son ventas no declaradas. Las excepciones a esta inferencia podrían ser que aquella diferencia provenga de préstamos acreditados, de transferencias entre cuentas propias, de operaciones de un tercero vinculado al sujeto o a la cuenta, de devoluciones, de operaciones de intermediación, de fondos ingresados o reingresados con orígenes espurios, de ingresos no alcanzados por el impuesto, etc.

Por el contrario, si a ese único hecho le sumamos otros para que en forma conjunta sean sometidos a **una regla de experiencia compleja** (conocimiento

acumulado sobre el comportamiento humano) el grado de verosimilitud de las excepciones se verá reducida. Cuantos más hechos sometamos a la regla y/o cuando más estrecha sea la relación con la conclusión, mayor será la probabilidad del resultado inferido.

En este sentido, si además de depurar las acreditaciones en la cuenta bancaria (de cheques rechazados, préstamos, plazos fijos, transferencias entre cuentas propias, etc.), se conoce por otros medios que el sujeto habitualmente cobra sus ventas por medios bancarios, que se tomó conocimiento de la existencia de ventas no registradas, sea por denuncias de clientes o cruces efectuados por el fisco, o bien existe una gran cantidad de acreditaciones por depósitos en efectivo siendo que es habitual que sus ventas sean canceladas por ese medio. Además, el coeficiente de utilidad del sujeto es muy inferior al promedio de su actividad zonal y que se comprobó que existieron compras que no fueron registradas. En este caso el número y verosimilitud de las excepciones se reduce al punto que la probabilidad de ocurrencia del resultado de la deducción pasa de ser negativa a ser positiva.

En virtud de estas exigencias, en el año 2003 la Ley N° 25.795 incorporó como presunción legal en la Ley 11.683 (inc. g art. 18) la presunción de ventas omitidas o ganancias netas a partir de la existencia de depósitos bancarios debidamente depurados superiores a las ventas y/o ingresos declarados. Ello fue producto de los inconvenientes que ha sufrido el fisco para sostener sus determinaciones basadas en una presunción simple del primer párrafo del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, a pesar que en términos generales la jurisprudencia había aceptado aquel proceder⁴⁰.

39 Enrique Falcón define esos conceptos de la siguiente manera. Indicios numerosos como una cantidad que "no necesariamente tienen que ser cantidades astronómicas, sino que la cantidad tiene que constituir un número representativo suficiente que permita avizorar por vía de los siguientes requisitos la conclusión sobre su existencia". Indicios graves "que en su conjunto representen una probabilidad alta en cuanto a la posibilidad de que un hecho o un conjunto de ellos se manifieste en determinado sentido conforme con las reglas de la ciencia o de la experiencia". Indicios precisos "es decir exactos, ciertos y determinados en cuanto apuntan a sostener la tesis que revela la presunción; es lo que en muchos supuestos se llama indicios unívocos, por oposición a indicios vagos o ambiguos. Indicios concordantes "significa que tienen que estar enlazados en una secuencia por la cual cada uno sea el antecedente necesario del siguiente y lo apoye en la evolución de la inducción realizada, es decir que deben ser convergentes". Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p. 457.

40 Véase a modo de ejemplo: "Roley de Delia M. Rodríguez de Grecca y Dora I. L. de Spinetta", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala IV, 06/08/1992; "Ledesma, Amalia", C.N.F.C.Adm., Sala I, 26/09/2000; "Giorgio, José V.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 25/06/2004; "Dadea, Marta Elisa", sala Cam. Adm. N° 4, 30/08/84; entre otros.

Retomando la definición de presunción, puedo decir ahora que **las presunciones son razonamientos deductivos, en las que su premisa mayor está conformada por una regla de experiencia compleja la cual constituye un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, y las excepciones a la conclusión obtenida no poseen la verosimilitud necesaria para descartarla.**

5.d Postura de Carnelutti reclasificación propuesta

Por su parte Carnelutti estableció una visión más amplia del término de presunción, la cual es una natural consecuencia de la estrecha estructura de la prueba por él propuesta.

Como se vió en el punto I Carnelutti sostenía que los hechos se pueden conocer (probar) por la observación directa de ellos (prueba directa), o a través de un tercer hecho (prueba indirecta) a partir del cual se puede deducir la existencia de otro denominando a estos como fuentes de prueba.

Este tercer hecho podría ser un objeto/hecho que constituya la representación de este (documento y testimonio) a los que subclasificó en fuentes de prueba en sentido estricto, o un hecho autónomo, es decir que no constituya su representación, a los que denominó fuentes de presunción.

En consecuencia, Carnelutti enseñaba que siempre que se pudiera inferir a partir de un hecho autónomo otro hecho se estaba ante una presunción y el hecho autónomo era su indicio.

El citado autor hacía una conceptualización amplia del fenómeno de la presunción, ya que no diferenciaba el tipo de razonamiento que debía involucrar aquella inferencia.

En este sentido, consideraba dentro de las presunciones a aquellas inferencias que involucraban relaciones (reglas) científicas, lógicas o experienciales, por lo cual se alineaba con la concepción primogénita alemana del concepto de reglas de experiencia.

En su consecuencia, las presunciones en la concepción de Carnelutti podían ser productoras de probabilidad, certeza o incluso de evidencia.

Desde esta óptica el campo de las presunciones sería gigantesco, ya que siempre que se arribara a la existencia o inexistencia de un hecho sin recurrir a la percepción directa de este o a un testimonio o documento que la represente, se estaría ante una presunción.

Para este autor siempre se estaría ante una presunción cuando un hecho es fijado mediante fuentes no representativas. Sólo se necesitaría un segundo hecho a partir del cual deducir la existencia del otro.

En concordancia con ello, Carnelutti enseñaba que aquella estructura no variaba según la cualidad de la deducción determinada por la naturaleza de la “regla de experiencia” utilizada.

En este sentido sostenía cuanto más nos acercamos a una regla natural más fácil (inmediata) resulta la deducción y mayor es el grado de verosimilitud (menores excepciones a la regla). En contraste, cuantos más indicios y más experiencia o conocimientos técnicos involucra la regla utilizada menor resulta la inmediatez de la deducción y mayor es el esfuerzo necesario para alcanzar el grado de verosimilitud requerido para poder tener al hecho por probado o no. Sin embargo, en ambos casos se habría alcanzado (o se debería alcanzar) certeza, entendiendo a esta como la satisfacción del juez respecto del grado de

verosimilitud del hecho a probar, y aclaraba que se habría alcanzado la plena certeza cuando no existieran excepciones a la regla⁴¹.

Como se podrá apreciar, la diferencia entre la postura que acá sostengo (que se alinea con la de E. Falcón) y la de Carnelutti radica en reservar las presunciones al ámbito de las probabilidades (más específico a los silogismos cuyas reglas constituyen razonamientos inductivos generadores de reglas de experiencia) y en la incidencia de las excepciones, lo cual como se viera en los títulos anteriores está directamente relacionado con el tipo de regla utilizada en la premisa mayor del silogismo deductivo.

En un intento de adaptar los conceptos de Carnelutti a las ideas aquí sostenidas, propongo introducir una subclasificación al grupo de fuentes no representativas ofrecidas por este autor, reservando la caracterización de presunción a la segunda clasificación introducida.

En este orden de ideas, la clasificación de las fuentes de prueba quedaría así:

Prueba directa

apreciación directa

Prueba indirecta

- fuentes representativas: - documento
- testimonio
- fuentes no representativas: - sin o mínimas excepciones (uso de reglas lógicas, científicas y obvias)
- con excepciones (presunción)

Teniendo en cuenta lo que ya se ha visto será la regla utilizada lo que determinará que el hecho inferido, a partir de una fuente no representativa (hecho autónomo), posea o no excepciones.

5.e Las Reglas de la sana crítica

Como se vio más arriba el término de “sana crítica” es mencionado por el inc. 5 del art. 163 del C.P.C.C.N., como la regla que debe articular el conjunto de indicios.

Por otra parte, y en un sentido más general, el artículo 386 de la misma normativa cita ese término como el parámetro o la guía en la valoración de la prueba⁴².

Si bien se cita ese término, no hay disposición alguna que aclare su significado. Por otro lado, tampoco son uniformes las definiciones de ese concepto que se ofrecen en la doctrina e incluso en la jurisprudencia.

Tampoco encontramos este término en el Diccionario de la Real Academia Española. Lo más parecido que se puede encontrar aquí es la voz “crítica sana”, la cual es incorporada como una variante de la quinta acepción de sano/a definiéndola como “libre de error o vicio, recto, saludable moral o psicológicamente”.

Enrique Falcón⁴³, refiriéndose a este concepto dice que “la sana crítica no está sola sino que tiene una serie de reglas... esas reglas están incluidas en las ciencias (experimentales, como la física; culturales, como la historia); en la técnica (como derivado necesario de la ciencia en su aplicación); en las reglas de la experiencia; la lógica... Todos estos elementos están sometidos al marco de la normativa jurídica, cuyas reglas también integran la sana crítica”.

41 Carnelutti era consciente de la existencia de cierta doctrina que excluía del campo de las fuentes de presunción (indicios) a aquellos hechos a partir de los cuales se deducía otro a partir de una regla natural o física que produjera certeza plena. Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 97.

42 Art. 386, C.P.C.C.N.: Salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa.

43 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.572.

En esta misma línea se ha dicho también que es “la aplicación de los métodos científicos y no sólo una ciencia determinada lo que da lugar a la sana crítica, donde concurren la lógica, la ciencia, la experiencia y las técnicas⁴⁴”.

En ese mismo sentido, se ha dicho que “la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica (art. 386, CPCCN) implica que sea lo aconsejado por el buen sentido, aplicado con recto criterio, extraídas de la lógica, basadas en la ciencia, la experiencia y en la observación de todos los elementos aportados al proceso”, o simplemente que “es la aplicación de las reglas de la lógica, la psicología y la experiencia común⁴⁵”.

Según estas definiciones se podría decir que “las reglas de la sana crítica” están integrados por las reglas de la ciencia, la lógica y la experiencia. En este sentido, aquel concepto podría llegar a identificarse con el concepto alemán, visto antes, de las reglas de la experiencia.

De la conjunción de las dos normas referenciadas, se podría llegar a decir que las reglas de la sana crítica son un sistema general de apreciación de la prueba. Son las herramientas que utiliza el juzgador para apreciar cualquier hecho traído al proceso a través de los medios de prueba y extraer de esta manera una conclusión libre de vicios.

Desde mi punto de vista, las reglas de la sana crítica actúan en dos planos:

- Aquella apreciación que se hace sobre los hechos en particular y en su conjunto. Esto es por un lado la apreciación de una prueba determinada, incluyendo esto lo que a nosotros nos interesa la deducción de un hecho desconocido a partir de un hecho

indiciario, y por otro lado la valoración conjunta de todos los hechos puestos a consideración.

- Por otro lado, en la regulación de todo el proceso probatorio como método científico (ver en este sentido a Enrique M. Falcón, Tratado de la prueba. Tomo I, p572).

En este sentido, las reglas de la experiencia que venimos estudiando formarían parte de un concepto más amplio denominado Las Reglas de la Sana Crítica, en el cual también se encuentran las demás reglas (la ciencia, la lógica, de experiencia sin excepciones), y que constituye el parámetro que debe utilizar el juzgador para arribar a la convicción a partir de todas y cualquier clase de prueba.

6. EL HECHO PRESUNTO EN LAS PRESUNCIONES DEL ART. 18 DE LA LEY 11.683

Como se dijera más arriba las presunciones previstas en el art. 18 de la ley 11.683 no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar aquellos existentes pero no exteriorizadas ante el Fisco. Tienen por objeto acreditar la existencia de hechos efectivamente ocurridos, los cuales tienen la particularidad de corresponder con las hipótesis de incidencias descritas en las respectivas normas sustanciales.

Enseña Ataliba “Toda y cualquier hipótesis de incidencia, al realizarse, sucede en un determinado tiempo y espacio... Son pues, aspectos de la hipótesis de incidencia las cualidades que esta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento. De ahí que designemos los

44 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea. Tomo I, p.560 (cita a la CFedSegSocial, Sala II, 17/9/93, JA, 1994-III-42).

45 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.570 (cita a CNEspCivCom, Sala II, 25/6/76, JA, 1977-I-536; y CPenal Santa Fe, Sala II, 13/3/85, Juris, 77-84; entre otros).

aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia como: a) aspecto personal; b) aspecto material; c) aspecto temporal y d) aspecto espacial⁴⁶.

En esta línea, puede suceder que se desconozca solamente algunas aristas de un determinado hecho, conociéndose de forma cierta las otras, por ejemplo que se conozca la efectiva realización del hecho pero se desconozca el lugar o el tiempo en que ocurrió. Por lo cual, la técnica presuntiva puede estar apuntada a determinar la ocurrencia de un determinado hecho imponible y su base imponible, o bien alguno de sus elementos (material, subjetivo, temporal y espacial), en este último caso los demás elementos desempeñaran el papel de indicios.

Dentro del ordenamiento impositivo encontramos por ejemplo la presunción absoluta consagrada en el segundo párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales⁴⁷, en el cual el elemento del hecho imponible que se presume es el subjetivo (que los bienes pertenecen de manera indirecta a personas físicas). En cambio el elemento objetivo (tenencia de los bienes descritos), el espacial (aquellos bienes se encuentran radicados en el país), y el temporal (se posee su tenencia al 31 de diciembre), como así también la base imponible, no son objeto de presunción.

Así también podemos ver la presunción absoluta prevista en el primer párrafo del art. 9 del impuesto a las ganancias⁴⁸, en el cual los elementos que se presumen son el material, el territorial y la base imponible (la

obtención de ganancias netas de fuente Argentina en el porcentaje previsto), sin embargo el sujeto y el período en que se obtuvieron surgirán directamente de los hechos de la realidad.

Las presunciones simples y relativas previstas en el art. 18 de ley 11.683 tienen por objeto presumir la ocurrencia “integral” de un hecho imponible, es decir todos los elementos de estos, debiéndose mensurar la base imponible utilizando el mecanismo previsto en aquella norma, o en su defecto mediante la metodología que resulte más razonable según el caso.

Dice Jarach⁴⁹ “Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación. La base sobre la cual se mide el impuesto es una magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible”.

Ahora bien, al ser la base imponible una medición, normalmente en dinero, del elemento objetivo del hecho imponible, y cuando este último es objeto de presunción, la base imponible indefectiblemente tendrá que cuantificarse a partir de los hechos tenidos por indicios, de lo contrario se caería en una ficción (será de ocurrencia improbable y la obligación tributaria no tendría ninguna relación con el hecho imponible pudiendo afectar así al principio de capacidad contributiva y de razonabilidad). Es ese sentido, argumentan Litvak y Laspina⁵⁰, comentando el trabajo de Pérez de Ayala, “En tal sentido considera que la incongruencia entre la definición del hecho imponible

46 Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria, pág. 82.

47 “A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho –sin admitir prueba en contrario– que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas o sucesiones indivisas allí radicadas”.

48 “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al 10% (diez por ciento) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

49 Jarach Dino, (2004), *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo-Perrot.

50 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 116.

y de su base imponible constituye una ficción, toda vez que la primera posee, además, una naturaleza extratributaria, que en el caso de la segunda significa un determinado “elemento de natural valoración”. En consecuencia, si éste no coincide con el concepto legal tributario se habrá producido una ficción”.

La base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia⁵¹, esta ínsita en el hecho en cuestión, por lo cual aquella deberá obtenerse, o más bien medirse, del propio hecho acaecido, y en el caso que éste sólo pudiera ser determinado por medio de indicios la base imponible deberá mensurarse a partir de estos últimos. Este proceso se encontraría catalogado como una fuente de prueba compleja, respecto del cual me referiré más adelante, atento a que no apunta a uno de los aspectos esenciales del hecho imponible, sino a un atributo de uno de ellos.

Además, deberá tenerse en cuenta que los hechos elevados como presupuestos de imposición son hechos de naturaleza económica a los cuales el legislador le atribuyó cierta capacidad contributiva, por lo cual una incorrecta o irrazonable valoración de aquel elemento material nos pondrá en pugna con dicho principio.

Cabe recordar lo dicho en el primer título de este trabajo en cuanto a que, a diferencia presunciones que integran los ordenamientos materiales de los tributos, las herramientas previstas en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal no encontrarían objeción desde el punto de vista de la capacidad contributiva cuando las mismas estuvieran acorde a otro principio implícito, el de razonabilidad. Ello en virtud a que éstas no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar que ocurrieron (probablemente) en el mundo fenoménico aquellos hechos de naturaleza económica reveladores de capacidad contributiva previstos como

hipótesis de incidencia en las disposiciones materiales de cada tributo. Es decir, los efectos de estas normas es determinativa, no constitutiva.

La valoración de aquel elemento material presunto podrá obtenerse a través de alguno de los siguientes modos:

- Directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio.
- De la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios.
- A partir de un valor presunto de aquellos indicios.

Un ejemplo del primer caso lo puede constituir la presunción de ventas omitidas a partir de un exceso de acreditaciones bancarias con relación a las ventas (la magnitud del indicio es trasladado como base imponible). Del segundo, podría ser el caso en que se presumiera la exteriorización de alquileres en defecto a partir de tres cotizaciones de inmobiliarias, debiendo el intérprete determinar cuál es la metodología de valoración más adecuada (una cotización determinada o el promedio de las tres).

En el tercero podría citar el caso de acreditarse un incremento patrimonial no justificado, indicio de la presunción relativa prevista en el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683, mediante la constatación de la edificación de un inmueble en un período determinado no exteriorizado. No existirían dudas sobre la existencia de la edificación realizada en ese período, lo cual equivaldría decir que no existirían dudas sobre la existencia de un incremento patrimonial no justificado en ese período, y por aplicación de la norma comentada la existencia ganancias netas o ventas omitidas.

51 Dice Ataliba: “Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, de algún modo mensurable: es el peso, el volumen, el largo, la altura, el valor, el precio, el perímetro, la capacidad, la profundidad, la superficie, el ancho o cualquier otro atributo de tamaño o dimensión mensurable en el propio aspecto material de la hipótesis de incidencia”; “Queda así clara la posición central de la base imponible con relación a la hipótesis de incidencia, por la circunstancia de ser imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga por base imponible una dimensión que no esté ínsita en la hipótesis de incidencia”. Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria.

Eventualmente, la valoración de la obra realizada durante el período involucrado se obtendrá por medios presuntivos, en general en informes técnicos basados en hechos reales, estándares del rubro y precios de mercado. De tal manera, las ganancias netas o ventas presuntas omitidas serán valoradas a partir de un valor presunto del indicio previsto por la ley.

7. LA PRUEBA DEL INDICIO

7.a Prueba Indirecta Compleja

Al indicio, la premisa menor del silogismo, se le suele indicar como un hecho cierto o un hecho conocido. En este sentido, el primer párrafo del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal se refiere a ellos como hechos y circunstancias conocidos.

Para que un hecho sea conocido primero tiene que ser sometido a la valoración del juez como una fuente de prueba.

Sentado ello, podemos decir que el indicio es por un lado fuente de prueba (en sentido amplio) porque sirve para deducir otro hecho.

Pero por otro lado, también es objeto de prueba⁵², por lo que siguiendo la clasificación de Carnelutti complementada en este trabajo, el indicio podrá ser objeto de prueba directa (percepción directa del juez) o objeto de prueba indirecta (testimonial, documental o fuente no representativas – sin excepciones o con excepciones/presunción).

Teniendo en cuenta que en las controversias tributarias resulta difícil encontrarse con pruebas directas⁵³, en general el indicio vendrá al conocimiento del juzgador a través de la prueba indirecta.

Esta concatenación de pruebas indirectas, es denominada por Carnelutti como prueba indirecta compleja.

Enseña Carnelutti, que cuanto más escalones de prueba indirecta haya, mayores son las probabilidades de errores en la deducción, de ahí que no se recomienda las fuentes de prueba muy remotas⁵⁴.

En otras palabras cuanto más próximo nos encontremos con la prueba directa, sea esta la percepción directa del documento o del testimonio, o bien del hecho configurativo del indicio, mayor seguridad revestirá la presunción utilizada.

Esto no es otra cosa que valorar la prueba en su conjunto conforme las reglas de la sana crítica, y así respetar el principio de razonabilidad que debe teñir todo el proceso.

En relación a dicha temática tienen dicho Litvak y Laspina "...debemos puntualizar la posibilidad de conformar presunciones de segundo grado... No obstante, corresponde señalar que el mecanismo descrito será válido en tanto y en cuanto, en ambas especies, se admita la prueba en contrario, pues puede suceder que ese enlace entre varias presunciones refleje verazmente el hecho objeto de prueba o que su utilización diluya aún más la certeza de él, en cuyo

52 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 194 y 195.

53 Dentro de las controversias que se suscitan en el ámbito del derecho material tributario, no habría lugar para las pruebas directas con relación al hecho imponible (hecho a probar), ya que ningún elemento de este podrá ser percibido directamente (con sus propios sentidos) por el juez administrativo, por ser estos al momento de la determinación transeúntes y pasados, es decir ocurridos en el o los respectivos períodos fiscales. Sin embargo, no puedo descartar que determinados hechos que sirviesen de indicios sí pudieran ser sometidos a prueba directa.

54 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 202 a 204.

caso las mismas deberán ser desbaratadas. Ello, sin perjuicio del genérico límite de razonabilidad que debe presidir el empleo de este medio probatorio⁵⁵.

Ahora bien, las características de la convicción (evidencia, certeza o probabilidad) para tener por cierto o conocido un hecho tenido por indicio (como la de cualquier otra fuente de prueba) puede estar previsto en el derecho positivo, en caso contrario estará en la libertad del juez determinar si se ha alcanzado el grado de verosimilitud que lo satisfaga en virtud de las normas generales de valoración de prueba (convicción).

De la simple lectura de los artículos 16 y 18 de la ley de procedimiento fiscal no surgen restricciones a la formación de convicción de la existencia de los indicios.

En este sentido, aquellas normas se refieren al indicio como elementos, hechos o circunstancias “conocidos”, debiéndose entender que tal conocimiento podrá venir al juzgador a través de cualquier tipo de fuente de prueba⁵⁶.

Desde otro punto de vista, la Ley. 11.683 parecería establecer una diferenciación en el grado de convicción requerido para la determinación de los hechos en forma directa y lo indicios de los que se sirve la estimación de oficio.

En este orden de ideas, el art. 16 de aquella ley define a la determinación directa⁵⁷ como aquella en que se posee “conocimiento cierto de dicha materia”, que por contraposición a la vía estimativa, podrá ser obtenido mediante todas las fuentes de pruebas indirectas con excepción a la presuntiva, es decir la testimonial,

documental o a través de fuentes no representativas sin excepciones.

Como se podrá ver, la normativa señalada no se refiere de la misma manera a los hechos de la forma directa, que a los hechos que servirán de indicios. A los primeros se los refiere como hechos conocidos en forma cierta, y a los segundos sólo como hechos conocidos, es decir no se refiera a los indicios como hechos conocidos en forma cierta.

En conclusión, no existiría en la ley de procedimiento fiscal restricciones a lo que Carnelutti denomina prueba indirecta compleja, por lo cual tampoco a la prueba de los indicios.

Entonces, lo importante es el arribo a la convicción del juez sobre la existencia de la materia imponible, no estando restringido a un determinado tipo o número de fuentes. En otras palabras, la restricción es la propia convicción lejos de toda arbitrariedad, la adecuación al principio de razonabilidad.

Esa convicción debe ser en conjunto, y no solamente sobre cada fuente en particular. No podrá existir convicción en la prueba indirecta compleja, si no se tiene un debido cuidado en la aplicación de las reglas de la sana crítica en cada eslabón como en su articulación conjunta.

En razón de lo expuesto, el fenómeno denominado “presunción de presunción” o “cadena de presunciones” no estaría prohibido per-se por las disposiciones legales. Esta sería solo una de las vertientes de la prueba indirecta compleja.

55 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56.

56 Cuando el primer párrafo del artículo 18 de la Ley N° 11.683 dice “...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”, está aludiendo a la regla de experiencia del caso.

57 No debe confundirse a la determinación directa con la prueba directa (percepción directa del juez), ni a la determinación indirecta con la prueba indirecta la cual integra la prueba testimonial y documental. Cabe aclarar, que en general la doctrina tributaria identifica a la prueba indirecta exclusivamente con la utilización de presunciones. Esta confusión viene dada principalmente por la terminología utilizada por la propia ley de procedimiento fiscal en sus artículos 16 y 18, ya que reserva el término de “determinación indirecta” a la “estimación de oficio” al contraponer (el primer párrafo del art. 16) a este último con lo que denomina como determinación en forma directa.

Ahora bien, el mayor riesgo en utilizar una cadena de presunciones lo encontramos en las presunciones legales, ello por cuanto el vínculo entre el indicio y la materia imponible desconocida está provisto genéricamente por el legislador, y como se dijera, con una finalidad primordial de incidir en las cargas probatorias, tendiente a facilitar la tarea de control del organismo recaudador, más que en la invariabilidad de la regla de experiencia adoptada⁵⁸.

En este contexto, si se limita hacer un análisis fraccionado de los eslabones de prueba, dejándose de lado el enfoque global de la cadena, es probable que arribemos a resultados irrazonables.

Si bien es cierto que de cierta doctrina y jurisprudencia podría desprenderse una prohibición general al uso de cadenas de presunciones, sin embargo el uso de cadenas de presunciones es más frecuente y necesaria de lo que usualmente se cree.

Por su parte, Litvak y Laspina⁵⁹, basándose en la letra del art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación⁶⁰ sostienen que el uso de presunciones se encuentra vedado en las presunciones humanas, admitiéndose únicamente su uso en las presunciones legales, relativas o absolutas.

Por otro lado, encontramos un verdadero límite al uso de las presunciones legales del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal en el anteúltimo párrafo⁶¹ de dicha

disposición. Aquella restricción no hace más que evitar el uso irrazonable de las presunciones establecidas, es decir intenta evitar que a través de dos presunciones diferentes se arribe a la misma materia imponible y de esta manera duplicar el impuesto a reclamar.

En conclusión, en mi opinión el verdadero y único límite al uso de las presunciones en estudio es la razonabilidad⁶², al cual sólo se puede llegar con adecuado empleo de las reglas de experiencia y en una valoración conjunta de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

7.b Fuente de Prueba Compleja

Los hechos que constituyen una fuente de prueba, que como vimos pueden ser un testimonio, un documento o una fuente no representativa (sin excepciones o con excepciones/presunción), a pesar de estar convencido de su existencia, pueden poseer matices que afecten su eficacia probatoria.

Enseña Carnelutti que existen fuentes de prueba que por su complejidad requieren de pruebas adicionales para hacerlos eficaces, denominando a este tipo de característica fuente de prueba compleja.

No debe confundirse la complejidad del hecho que reviste como fuente de prueba con la subordinación o concatenación de fuentes de prueba que caracteriza la prueba indirecta compleja.

58 En este sentido en la causa "Acería Bragado S.A.", 27/12/1996, sala C del TFN, se dijo: "las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador, el que, al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos. Ello conduce a la inadmisibilidad de la formación de cadenas de presunciones puesto que de lo contrario se pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige". Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, pág. 125.

59 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 61.

60 Art. 163: "...Las presunciones no establecidas por la ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica...".

61 Anteúltimo párrafo, art. 18 de la Ley N° 11.683: "Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal".

62 Es generalmente aceptado el reconocimiento de la razonabilidad como una garantía constitucional innominada de la tributación.

En este sentido, ilustra Carnelutti que la prueba indirecta compleja se relaciona con la existencia (deducción) de una fuente de prueba, en cambio una fuente de prueba compleja se vincula con la calidad de una fuente de prueba en particular.

Así la prueba requerida para fijar la atendibilidad de un testimonio o la autenticidad de un documento, no hacen a la existencia del testimonio o del documento sino a su eficacia probatoria como fuente de prueba.

En este orden de ideas, la existencia de un documento o un testimonio (fuentes de prueba) podrán ser percibidos directamente por el juez (prueba directa), en cambio para la eficacia de aquellas (que el documento haya sido emitido por quien se dice, que cumpla los recaudos legales para revestir como documentación respaldatoria, la identidad de quien emitió el testimonio o de su imparcialidad en el caso, etc.) podrán ser necesarias pruebas indirectas (otros documentos, testimonios o incluso indicios).

Un caso de fuente de prueba compleja la constituye aquella prueba tendiente a fijar la magnitud del aspecto material del hecho imponible, es decir la base imponible. En este sentido, puede ocurrir que ha sido posible determinar por vía presuntiva, u otra vía, la existencia de un determinado hecho imponible, sin embargo se desconozca un atributo de este que lo haga eficaz en términos probatorios, su valor.

En tal sentido, tal como se dijera en el título VI, la base imponible al ser un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, en caso que el hecho imponible sólo pudiera ser determinado por medio de indicios, su base imponible deberá mensurarse a partir también de estos últimos, pudiéndose obtener directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio, de la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios, e incluso a partir de un valor presunto de aquellos.

Ejemplos de dicha situación pueden verse en el caso comentado más arriba relativo a la edificación omitida de exteriorizar, entre otros allí comentados, y en aquel comentado en tercer lugar en el título siguiente. En el primero, se es tomado como base imponible el valor presunto del indicio. En el segundo, se establece una metodología de selección razonable para el caso en base a los indicios existentes.

Este proceso no apunta a uno de los aspectos esenciales del hecho imponible, sino a un atributo de uno de ellos.

8. CONCLUSIONES

De lo expuesto en el presente trabajo se puede concluir que la presencia de una presunción estará determinada por el resultado de un proceso de razonamiento, y no por la naturaleza de los hechos que hacen de indicios. Esto es, si para arribar a la convicción del juzgador se necesita una pluralidad de hechos ya que individualmente estos no permiten arribar a la corroboración del hecho a probar, esto está en estricta relación con el tipo de razonamiento que lo vincula. Y si lo hacen es por que se estará en presencia de una regla lógica, científica o de experiencia simple.

En otras palabras, lo que determinará la existencia de una presunción es la presencia de una regla de experiencia.

Las presunciones son una herramienta que brinda el derecho para cuando no se es posible arribar, mediante las pruebas obtenidas, a la convicción (del juez) por medio de la certeza o la evidencia.

En ese sentido se vio que a través de las presunciones se obtiene el conocimiento de hechos de ocurrencia probable, y si bien esa probabilidad no generará certeza como la producida por la ciencia experimental, no podrá dejar de provocar convicción en el juzgador.

Asimismo, y en un tono más específico, se ha podido ver que las presunciones constituyen estructuras lógicas equivalentes a la de un silogismo. Dentro de aquella estructura la premisa mayor está representada por un tipo de regla denominada reglas de experiencia. Por su parte, la premisa menor está constituida por los indicios los cuales son hechos autónomos (no representativos), cuya relación lógica con otro hecho no permiten por sí solo arribar a la corroboración de la existencia de este último.

Asimismo se ha visto que aquellas reglas de experiencia constituyen razonamientos de tipo inductivos. La regla obtenida de razonamientos inductivos es generadora de probabilidad. Por lo que el silogismo deductivo de las presunciones seguirán ese carácter probable.

Estos razonamientos inductivos provendrán de la experiencia obtenida de vivir en sociedad, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o como se comportan las personas producto de vivir en sociedad (lo que he llamado reglas de experiencia compleja). En términos más concretos, aquella experiencia es adquirida por la observación reiterada de hechos similares o por la que nos es transmitida por terceros, ocurriendo esto por la simple convivencia en sociedad, por una tarea específica realizada o por el estudio deliberado de una materia como puede ser el estudio de trabajos de terceros y jurisprudencia. Incluso muchas veces aquella experiencia es adquirida de forma inconsciente.

Asimismo se ha dicho que aquellas reglas de experiencia forman parte de un concepto más amplio denominado reglas de la sana crítica en el cual también se encuentran las demás reglas (la ciencia, la lógica, de experiencia sin excepciones), y que constituyen el parámetro que debe utilizar el juzgador para arribar a la convicción a partir de todas y cualquier clase de prueba.

Por su parte ha podido verse que no constituirán presunciones las inferencias que se realicen a partir de reglas de ciencia, lógica, evidencia, religiosas, etc., la cuales producirán evidencia, certeza o bien serán llanamente descartadas. Por el contrario solamente cuando la inferencia que se haga a partir de los indicios constituya una regla de experiencia estaremos frente a una presunción.

De aquello se concluyó que las presunciones se encontraran en una área limitada entre aquellos razonamientos generadores de pocas o nulas excepciones, es el caso en que se usen reglas de lógica (evidencia), científica (evidencia), científica experimental (certeza), y aquellas probabilidades negativas es decir en que las excepciones sean mayores a la ocurrencia de las conclusiones.

Asimismo, se ha visto que en el acto de presumir conductas humanas solo puede obtenerse verosimilitud suficiente con la utilización de reglas de experiencia complejas o reglas de experiencia de derecho (que se corresponde con la concepción en un determinado tiempo y de un determinado grupo social, del modo en que normalmente se desarrollan los hechos y se comportan las personas), las cuales invariablemente exigen una pluralidad de premisas menores, es decir de indicios. Por lo tanto, a fin de presumir conductas humanas será necesario una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

En esa línea se dijo que en el campo de las presunciones no habría lugar para deducciones efectuadas a partir de un único hecho, salvo que fuera determinada legalmente como en las presunciones legales.

En ese sentido se pudo ver que la cantidad de indicios necesarios, estará en directa proporción con la relación que exista entre los indicios y el hecho principal. Cuanta más estrecha sea esta, menor cantidad de indicios se requerirá para que opere la regla de experiencia.

Por otro lado, si vio que las presunciones simples y relativas previstas en el art. 18 de ley 11.683 tienen por objeto presumir la ocurrencia “integral” de un hecho imponible, es decir todos los elementos de

estos, debiéndose mensurar la base imponible utilizando el mecanismo previsto en aquella norma, o en su defecto mediante la metodología que resulte más razonable según el caso.

En este sentido, se vio que al ser la base imponible un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que esta ínsita en el hecho en cuestión, aquella deberá obtenerse, o más bien medirse, del propio hecho acaecido, y en el caso que éste sólo pudiera ser determinado por medio de indicios la base imponible deberá mensurarse a partir de estos últimos.

En su consecuencia, se dijo que la valoración de aquel elemento material presunto podría obtenerse directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio, de la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios, e incluso a partir de un valor presunto de aquellos, constituyendo esta probanza lo que se denomina como fuente de prueba compleja.

Asimismo, y con relación a los indicios, se ha visto que estos también son objeto de prueba, siendo lo más frecuente la utilización de pruebas indirectas (testimonial, documental o fuentes no representativas sin excepciones o con excepciones), dando lugar así a lo que Carnelutti denominó prueba indirecta compleja, siendo la cadena de presunciones una de sus variantes.

En este orden de ideas se dijo que no existen restricciones absolutas a un determinado tipo o número de fuentes, sino que lo que importa es el arribo a la convicción del juez lejos de toda arbitrariedad, a lo que solo se puede llegar con un adecuado empleo de las reglas de experiencia en cada fuente en particular y en una valoración conjunta de todas las fuentes de acuerdo a las reglas de la sana crítica, no siendo estos más que adecuar la prueba al principio de razonabilidad.

De aquel razonamiento, y del estudio de los artículos 16 y 18 de la ley 11.683, se pudo concluir que el fenómeno de la cadena de presunciones no se encuentra prohibido en la determinación de la materia imponible, siempre y cuando se adecúe al principio de razonabilidad.

Por otra parte, se distinguió la prueba indirecta compleja de la fuente de prueba compleja,

denominando Carnelutti a este último a las fuentes de prueba que por su complejidad requieren de pruebas adicionales, no para determinar su existencia sino solo para hacerlos eficaces, siendo un caso típico de estas la prueba tendiente a fijar la magnitud del aspecto material del hecho imponible, la base imponible.

9. BIBLIOGRAFÍA

Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria.

Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma.

Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I.

Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II.

Jarach Dino, (2004), *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo-Perrot.

Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley.

Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis.

Jurisprudencia citada en notas.