



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---



**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

**Aspectos epistemológicos y  
constitucionales de presunciones simples y  
legales y en particular las de la ley 11683  
para la determinación de la materia  
imponible**

---

**AUTOR: Carrizo, Juan José**

**TUTORA: Telias, Sara Diana**

**FECHA: 19/12/2021**

---

## ÍNDICE

<b>Introducción</b>	1
<b>Marco teórico</b>	2
Aspectos Epistemológicos	2
Concepto de presunciones	5
Diferencias entre las presunciones y las ficciones	6
Clasificación de las presunciones	7
Según su naturaleza	8
Según su función	8
Presunciones en el procedimiento tributario	9
Estructura de las presunciones	10
Elementos	10
Secuencia de análisis para impugnar presunciones simples o legales a partir de sus elementos	10
El hecho base	11
Ausencia de prueba en contra	13
La razonabilidad como regla de inferencia	14
Consecuencia Jurídico-Material	17
Constitucionalidad de las presunciones legales absolutas	20
<b>Sistematización de las presunciones legales del art 18 de la ley 11683</b>	22
<b>Conclusión</b>	23
<b>Bibliografía</b>	24
Jurisprudencia	24
Doctrina	25

## Introducción

El presente trabajo se plantea como objetivo principal hacer un análisis de la estructura de una presunción desde el punto de vista epistemológico, el que resulta útil para realizar una defensa que requiera refutar las presunciones, agregando además en anexo un relevamiento y sistematización de antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios referida a las presunciones legales de la ley 11683 en el marco de la determinación de oficio.

El desarrollo incluye un análisis de la constitucionalidad en la aplicación de dichas presunciones, ya que el poder para crear obligaciones tributarias en base a ellas no es omnímodo e ilimitado pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones resulten precedidas del cumplimiento de los principios de reserva de ley, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, equidad, no confiscatoriedad y razonabilidad.

Si bien no se desarrolla en este trabajo las presunciones contenidas en los hechos imposables de los impuestos<sup>1</sup>, se citarán como ejemplo en aspectos particulares.

En ciertos supuestos, aparecen problemas y dificultades insalvables, en lo relativo a la determinación y fiscalización de la obligación tributaria. Para solucionarlos, el legislador se ha valido de ciertas presunciones.

En ese sentido, los juristas han encontrado un ingenioso recurso práctico que les permite obviar la falta de información empírica. Se trata de las presunciones legales, que desempeñan un papel muy importante en la vida jurídica y sobre todo en la práctica judicial. Las presunciones permiten al juez suplir su falta de conocimiento de los hechos y actuar como si conociera todos los hechos relevantes del caso. El lugar céntrico lo ocupa el principio general de la carga de la prueba, según el cual todo aquel que afirma la existencia de un hecho debe probarlo, pues si el hecho alegado no ha sido debidamente acreditado, se lo tiene por no acaecido (Alchourron y Bulygin, 1987)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Por ejemplo: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25063). Ha resaltado la Corte (Fallos 333:993) que, "*como principio general, no es objetable que el legislador, al establecer un tributo, utilice la técnica de las presunciones, aunque se ha enfatizado que, para evitar situaciones inicuas, su uso debe ser limitado a aquellos casos en los que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen*".

<sup>2</sup> Alchourron, C.E, y Bulygin, E. (1987). Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires. Editorial Astrea

## Marco teórico

### Aspectos Epistemológicos

Gascón Abellán <sup>3</sup> ofrece una explicación de los aspectos epistemológicos. A continuación, se transcriben los conceptos centrales:

*“Hay ocasiones en que la verdad de los enunciados fácticos que constituyen las pruebas puede conocerse mediante la que hemos llamado prueba directa, es decir mediante «observación empírica» de los hechos a que hacen referencia, y la calidad epistemológica de esta prueba, si suponemos que no existen errores en la observación, puede considerarse absoluta. Por ejemplo, el enunciado «ardieron veinte hectáreas de bosque» admite prueba directa mediante una medición de la superficie quemada.*

*Pero las más de las veces el juez no ha estado presente cuando se produjeron los hechos que se prueban, de modo que su conocimiento de ellos no es inmediato o directo sino mediato o indirecto, entendiéndose por tal el «inferido de, o sugerido por, otro conocimiento ulterior u otro fundamento o base de conocimiento» . En otras palabras, en la mayoría de las ocasiones las pruebas no son el resultado directo de la observación, sino de una inferencia que se realiza a partir de otros enunciados probatorios. Reflexionar sobre la naturaleza y estructura de este tipo de conocimiento inferencial parece un prius tanto para poder evaluar con criterio la calidad epistemológica de sus resultados como para atisbar (si las hubiere) reglas o pautas metodológicas de actuación.*

*Algunas de las inferencias probatorias —ciertamente las menos— son de carácter deductivo y por tanto, en la medida en que las premisas de las que se parta sean verdaderas, producirán resultados también verdaderos. Es lo que hemos de llamar prueba deductiva. <sup>4</sup>*

*La validez de un argumento deductivo no garantiza la verdad de la conclusión; para ello es necesario que las premisas sean verdaderas. Hay argumentos válidos con*

---

<sup>3</sup> Gascón Abellán, Marina (2010) . Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba. Barcelona: Marcial Pons

<sup>4</sup> Gascón Abellán. op. cit. p. 90

conclusiones —o con premisas— falsas, y argumentos inválidos con conclusiones o premisas verdaderas. Por ello la verdad de la conclusión de un argumento deductivo válido debe ser siempre aceptada «condicionalmente», es decir, a condición de que sus premisas sean verdaderas. En otras palabras, el uso de medios de prueba deductiva no garantiza por sí mismo la infalibilidad de los resultados; y no ya, obviamente, por el carácter de la inferencia, sino por la calidad epistemológica de las premisas, y en particular de las constituidas por aserciones sobre hechos singulares<sup>5</sup>.

La mayoría de las veces la verdad de los enunciados fácticos con relevancia en el proceso no puede probarse ni mediante juicio empírico directo ni mediante un razonamiento deductivo, sino sólo mediante otro tipo de prueba a la que se denomina prueba indirecta. Por ejemplo, no puede probarse ni deductiva ni desde luego directamente la verdad del enunciado «A salió de la casa de B alrededor de medianoche» formulado por un testigo. Lo único que prueba «directamente» tal declaración es que «el testigo X dice que A salió de la casa de B alrededor de medianoche», pero no que «A salió de la casa de B alrededor de medianoche». Para que esto último resulte probado es necesario acreditar también que el testigo no miente, ni sufrió un error de percepción, ni su certeza sobre los hechos (del pasado) ha sido menoscabada por errores de la memoria, pero la acreditación de estas circunstancias se apoya en leyes de naturaleza probabilística —por lo común en máximas de experiencia— que, por consiguiente, no permiten entender tal prueba como «deductiva».<sup>6</sup>

Ahora bien, ¿cómo formular una hipótesis sobre hechos no observados a partir de otras aserciones ya verificadas (enunciados probatorios) y que sea explicativa de las mismas? ¿Cuál es la naturaleza «lógica» de este tipo de prueba y, sobre todo, cuál su rendimiento «epistemológico»?

Suele decirse a este respecto que la metodología propia de la prueba indirecta de hechos es la inductiva. Pero existen al menos dos grandes caracterizaciones de la inducción que deben ser distinguidas si quiere evitarse la confusión: la inducción en sentido estricto y la inducción en sentido amplio

---

<sup>5</sup> Gascon Abellan, op.cit., p.91.

<sup>6</sup> Gascon Abellan, op.cit., p.92.

*Podemos definir a la inducción en sentido estricto, o inducción generalizadora, como un proceso de razonamiento que va de lo particular a lo general (de los hechos a las leyes). Las regularidades causales producto de una inferencia inductiva (en este sentido estricto) sólo proporcionan conocimiento probable. En concreto, el concepto de «causa» no significa que algo es condición suficiente de otra cosa sino sólo que algo puede conducir probablemente a otra cosa. En análogo sentido, aunque con distintas expresiones, COHEN y NAGEL (1971: vol. 1, 26-27) distinguen entre dos modos de inferencia probable: la generalización o inducción y la presunción de hecho, entendiéndolo por tal la que nos permite inferir un hecho no observable directamente.*

*Por inducción en sentido amplio se entiende todo aquel tipo de razonamiento (y por lo tanto no sólo el que va de lo particular a lo general) en el que las premisas, aun siendo verdaderas, no ofrecen fundamentos concluyentes para la verdad de su conclusión, sino que ésta se sigue de aquéllas sólo con alguna probabilidad, probabilidad que es cuestión de grado y depende de otras cosas*

*Precisamente por el carácter no necesario de la inferencia se considera inducción aquel proceso de razonamiento mediante el cual se «explica» un hecho acreditado por la suposición de otro hecho que no se observa o no puede ser observado, pero que ofrece «algún» fundamento para inferir el primero.*

*La abducción es, en efecto, igual que la prueba indirecta de hechos que hemos caracterizado como una forma de inducción, un razonamiento que consiste en hacer conjeturas razonables —o avanzar hipótesis probables— a propósito de unos hechos, a partir de una regla y unos hechos ciertos. No hay por lo tanto diferencia entre inducción y abducción. En ambos casos se trata de argumentos inductivos, pues, aun siendo verdaderas las premisas, la conclusión no pasa de ser una conjetura.<sup>7</sup>*

*Podemos decir, que para dar cuenta del procedimiento de prueba indirecta tanto da que se hable de inducción o de abducción, pues el razonamiento que se sigue en ambos casos es sustancialmente el mismo: a partir de las pruebas (o, más propiamente, enunciados probatorios) y de ciertas regularidades causales (a menudo simples máximas de experiencia) se reconstruye una hipótesis sobre los hechos que explique esas pruebas mejor que cualquier otra hipótesis. Como esas regularidades causales son leyes probabilísticas y como, además, algunas de esas pruebas han sido, a su vez, obtenidas de manera mediata, la hipótesis explicativa de los hechos*

---

<sup>7</sup> Gascon Abellan, Op.Cit., p.98.

*tiene el carácter de probabilidad. Muy simplemente, la declaración de hechos probados no es infalible<sup>8</sup>. En sentido estricto lo más que puede decirse es que la prueba indirecta concluye con la construcción de un supuesto, es decir, de «un enunciado que consideramos verdadero aun cuando no sabemos si lo es o no» (R EICHENBACH, 1953: 249), y que el grado de probabilidad suministrará un buen criterio para su justificación.*

*Ello no significa que no puedan tratarse los supuestos como verdaderos; es más, hay buenas razones para esperar que el resultado de una inducción rigurosa sea fidedigno. Significa tan sólo que, dado que el conocimiento inductivo es siempre conocimiento probable, el resultado de la inducción puede ser falso.*

Relacionando los conceptos epistemológicos desarrollados por Gascón Abellán, se puede concluir que la estimación de oficio sobre base presunta se desarrolla a través de la utilización de pruebas indirectas y que todas las presunciones aplicadas por el fisco tienen la misma estructura lógica, como se explica en el título “Estructura de las presunciones”.

## **Concepto de presunciones**

Para el diccionario de la Real Academia Española, presumir es “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello”.

Desde el punto de vista jurídico, “indicio” es la circunstancia o antecedente que autoriza a fundar una opinión sobre la existencia de un hecho, es decir, el indicio es el hecho conocido y la presunción su efecto. Como bien lo menciona Cafferata Nores<sup>9</sup> “el indicio es, por decirlo así, el dedo que señala un objeto. Su fuerza probatoria reside en el grado de necesidad de la relación que revela entre un hecho conocido (el indiciario), psíquico o físico, debidamente acreditado, y otro hecho desconocido (el indicado) cuya existencia se pretende demostrar.

Para que la relación entre ambos sea necesaria, será preciso que el hecho “indiciario” no pueda relacionarse con otro hecho que no sea el “indicado”: es lo que se llama “univocidad” del indicio. Si el hecho indiciario admite una explicación compatible con otro hecho distinto del indicado, o por lo menos no es óbice para ella, la relación entre ambos será contingente”

Se denomina presunción a la situación mediante la cual la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales un efecto dado en correlación a otro hecho que, según la experiencia, le

---

<sup>8</sup> Gascon Abellan, Op.Cit., p.104.

<sup>9</sup> Cafferata N. (1988). La prueba en el proceso penal. Ed. Depalma, p. 203.

acompaña. Es decir, la presunción es el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido, se infiere la existencia de otro hecho probable<sup>10</sup>.

La estructura de la presunción denota la siguiente fisonomía: en primer lugar, un hecho cierto (hecho inferente), en segundo lugar, una regla de experiencia, y en tercer lugar, la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido). Es decir, que la regla de certeza de los hechos es reemplazada por otra de mera probabilidad.

## **Diferencias entre las presunciones y las ficciones**

Señala D'ors que las presunciones, sobre todo las absolutas, no deben confundirse con las ficciones<sup>11</sup>. Las presunciones se distinguen de las ficciones por la regla de probabilidad entre el hecho conocido y el hecho presumido. En el caso de la ficción, la regla crea el hecho a partir de otro sin considerar la existencia o no de un nexo de causalidad o de probabilidad de existencia entre uno y otro. En palabras de Ihering, la ficción es una mentira técnica<sup>12</sup>.

Las presunciones se distinguen de las ficciones por el nexo de probabilidad que une al hecho desconocido con el hecho conocido: en las ficciones no existe tal nexo.

En las ficciones, la conclusión alcanzada en nada se condice con la realidad fáctica, y de hecho, en la mayoría de los casos la contradice deliberadamente. Y esto es así ya que las ficciones, en suma, no se orientan a fijar una realidad empírica, sino a atribuir a ciertos hechos el mismo tratamiento jurídico previsto para otros hechos claramente distintos, por lo que la consecuencia que de ellas se deriva es explícita y deliberadamente ficticia: no proviene de la generalidad de los casos y ni siquiera intenta parecerlo.<sup>13</sup>

La confusión entre las presunciones y las ficciones puede venir del lado de las presunciones iuris et de iure o absolutas, pues en ambas el resultado no admite prueba en contrario. Sin embargo, como se dijo, en la ficción no existe relación entre el hecho conocido y el desconocido; el legislador crea una solución práctica para hacer posible la aplicación de la norma cuando no tiene otros medios para hacer efectiva la norma.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> Almada, M. L. y Matich, C. (2007). Presunciones ley 11683 Parte I. Buenos Aires. Periódico Económico Tributario. La Ley

<sup>11</sup> D'ors, Álvaro, Derecho Privado Romano, EUNSA, Pamplona, 1997, p. 152

<sup>12</sup> Cfr. Von Ihering, Rudolph, El espíritu del derecho romano en las diferentes fases de su desarrollo, trad. y notas de E. Príncipe, Madrid, 1891, IV, ps. 331 y ss

<sup>13</sup> GASCÓN ABELLÁN, MARINA, Op. Cit., pág. 14.

<sup>14</sup> Sapag, op. cit.

## **Clasificación de las presunciones**

### **Presunciones simples**

También conocidas como presunciones humanas, en ellas resulta ser el juzgador y no la ley quien determina a partir de un hecho conocido la existencia o necesidad de otro desconocido que suele estar vinculado con el anterior.

Estas presunciones admiten prueba en contrario, tanto en lo referido a la existencia del "hecho-base", es decir el indicio, como de la relación entre éste y el hecho inferido.

De esta forma, están vinculadas con la apreciación que haga el juez de los hechos imponderables, siempre que la misma observe las reglas de la sana crítica, según lo normado por el artículo 163 punto 5 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación<sup>15</sup>.

### **Presunciones legales**

Son las instituidas por el legislador, quien elige el hecho inferente, apela a su regla de experiencia y establece también el hecho que debe inferirse. En tal caso estamos en presencia de una norma legal que debe cumplirse, obligando tanto a los particulares como a los órganos encargados de efectivizar el mandato legal.

Estas a su vez, se pueden subdividir en diferentes categorías, según su naturaleza, origen o funciones.

Las presunciones simples se diferencian de las legales por el hecho de no haber sido reconocidas expresamente por la norma y, conforme afirman Navarrine y Asorey<sup>16</sup>, tienen por límite la inexistencia de prohibiciones y la vinculación de la interpretación con el hecho presumido

En todos los casos, la AFIP debe probar el hecho en el que se basa la presunción, configurando lo que se denomina prueba preconstituida, estando en cabeza del sujeto pasivo, en el caso de las presunciones simples y de las presunciones legales relativas la carga de probar en contrario, ya que las presunciones legales absolutas no admiten probanza en contrario.

---

<sup>15</sup> 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, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica

<sup>16</sup> Navarrine, S. C. y Asorey, R. O. (1985). Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Buenos Aires. Editorial Depalma.

## **Según su naturaleza**

### **Presunciones relativas**

Este tipo de presunciones (“iuris tantum”) se caracterizan por producir una inversión en la carga de la prueba, la que se traslada al contribuyente.

Dado que no revisten aquel carácter, siempre permiten al contribuyente la probanza de la magnitud real del hecho imponible, por lo cual el daño que pudiera sufrir por un apartamiento de la presunción respecto de la realidad fáctica del hecho imponible, tendría adecuado remedio. Salvo, claro está, que nos encontráramos en uno de esos casos denominados por Jarach probatio diabolis donde por las características de los hechos presumidos, la demostración de la falsedad de la presunción fuera imposible materialmente.<sup>17</sup>

### **Presunciones absolutas**

Son aquellas presunciones (“iuris et de iure”) que no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

De acuerdo a la menor o mayor necesidad del legislador de privilegiar la certeza y la seguridad jurídica, puede o no privilegiar la posibilidad de brindar elementos de prueba que indiquen que en verdad el hecho desconocido no se configuró tal como marca la ley. Al no admitir la prueba en contrario, el legislador tiene suficientes razones para que se toleren situaciones de excepción a la regla que, sin embargo, deben quedar subsumidas necesariamente por la norma<sup>18</sup>.

## **Según su función**

### **Presunciones endonormativas**

Están insertas en la propia norma del tributo (endo: dentro, en el interior)<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Fernandez, L. O. La utilización de bases imponibles presuntas y los principios de la imposición.

<sup>18</sup> En ese sentido, se puede citar el ejemplo del impuesto a la ganancia mínima presunta. Estamos ante un tributo a la renta sobre base presunta que plantea una presunción absoluta. Verificada la existencia de bienes cuyo valor supera los \$200.000, se presume que se obtiene renta y se establece un impuesto mínimo presunto a la renta igual al uno por ciento (1%) de dichos activos. De esta manera, alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas.

<sup>19</sup> Verbigracia: concepto de fuente en el impuesto a las ganancias para determinados supuestos como, importaciones, exportaciones, seguros, honorarios recibidos del exterior (arts. 9., 12. y 13. ley de impuesto a las ganancias) vg. transportes internacionales, (art 10. ley de impuesto a las ganancias), películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión (art 14. ley de impuesto a las ganancias), etc.

Estas presunciones son obligatorias o facultativas para el contribuyente, conforme lo establezca la ley. Se justifican para impedir la evasión del tributo, evitar debates sobre los aspectos dificultosos a probar, o bien simplificar el cumplimiento tributario de masas de contribuyentes.<sup>20</sup>

### **Presunciones perinormativas**

Están previstas para el anormal funcionamiento de la ley. El acto de determinación de oficio es de naturaleza perinormativa, ya que pretende corregir un funcionamiento anormal de la endonorma y cuando para este acto se utilizan presunciones, contenidas en el actual art. 18 de la ley 11683 (que se desarrollará a continuación), éstas cumplirán una función perinormativa.

### **Presunciones en el procedimiento tributario**

La ley 11683 en su artículo 18, recepta legalmente la facultad de la Administración Tributaria de recurrir a distintas clases de presunciones para establecer la existencia y la cuantía de la obligación tributaria del contribuyente, en el marco de la determinación de oficio sobre base presunta.

El artículo 18 referido tiene dos vertientes, la primera consignada en el primero y segundo párrafo (introducidos por el artículo 25 del decreto 14341/46) que establecen las presunciones simples (u "hominis") y la segunda introducida por la ley 21858 donde se agregan los párrafos tercero y cuarto a través de los cuales se incorporaron las presunciones legales relativas ("iuris tantum").

El art 18, desde 1947 y hasta la actualidad, tuvo numerosas modificaciones a través de distintas leyes que reformaron a la ley 11683 e incorporaron tres artículos a continuación del mismo, que se orientaron a ampliar y dotar de mayores herramientas a la Administración Tributaria para la determinación del impuesto sobre base presunta.

El ordenamiento jurídico nacional ha adoptado como principio general para la determinación y percepción de los tributos, cuya recaudación está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, un sistema de autoliquidación mediante declaraciones juradas que deben ser presentadas por los responsables del pago de los impuestos (art. 11 Ley 11683 t.o. por Decreto 921/98 y mod.).

---

<sup>20</sup> Echevarria, Marcelo. Determinación de oficio mediante el método presuncional y posterior radicación de denuncia penal por delito de evasión tributaria. pág. 4.

Ahora bien, en caso de que los sujetos obligados no presentaran su declaración jurada o lo hicieran en forma inexacta, la AFIP, en ejercicio de sus facultades de procederá a determinar de oficio la materia imponible ( ya sea sobre base cierta o presunta) conforme el procedimiento reglado en el art. 16 de la ley 11.683 citada. Cabe resaltar que la determinación sobre base presunta tiene carácter subsidiario, pues cuando sea posible, prevalece la determinación sobre cierta.

La determinación sobre base presunta puede ser hecha en base a presunciones simples o a presunciones legales, las que comparten los mismos aspectos epistemológicos, como se desarrolla a continuación. En particular, la existencia de un hecho base, el que debe ser probado por el Fisco -tanto en las presunciones simples como en las legales-, lo que no debe confundirse con la presunción de legitimidad de los actos administrativos a que alude el art. 12 de la ley 19549 de aplicación supletoria a la ley 11683.

## **Estructura de las presunciones**

### **Elementos**

Gascon Abellan ofrece un esquema lógico de los elementos, que resulta útil además para refutar una presunción (ya sea legal o simple):

*“La presunción no es un enunciado asertivo, sino una norma jurídica de comportamiento que obliga a reconocer una conclusión en presencia de un hecho o estado de cosas y ausencia de prueba contraria”*

### **E. — PC<sup>R</sup> → CP**

Donde E: Hechos o estado de las cosas.

PC: Y ausencia de prueba en contra

R Regla de inferencia.

CP: Conclusión de la presunción.

## **Secuencia de análisis para impugnar presunciones simples o legales a partir de sus elementos**

El esquema para impugnar presunciones simples o legales se infiere de los elementos que conforman la estructura de una presunción.

## El hecho base

El hecho base constituye el punto de partida de cualquier presunción. Como apunta Miguel Gutiérrez, el hecho base “*constituye la pieza basilar en la que se fundamenta o apoya la presunción; su existencia y verificación es crucial para que la presunción comience a ser operativa*”<sup>21</sup>

Este elemento corresponde a aquel hecho sobre el que sí existe prueba; aquel hecho conocido, al que generalmente acompaña el hecho desconocido cuya ocurrencia se busca probar y que a través de la presunción se da por cierto.

Es común también en doctrina la denominación del hecho base como “hecho indicio”, ya que de la sola palabra indicio –definida por la Real Academia Española como “fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”– se puede extraer el rol del hecho base dentro del razonamiento presuntivo<sup>22</sup>.

La importancia del hecho base es enorme, y como bien explica Benavente desde la posición de los obligados tributarios, de los tres elementos es probablemente al que mayor atención deben prestar, tanto cuando les perjudica como cuando les beneficia, pues con su realización se activa la aplicación de la presunción legal <sup>23</sup>.

Su prueba no sólo activa la presunción, sino que incluso una vez activada la prueba en contrario del hecho base, suele ser la defensa más común para el perjudicado. Al “desaparecer” el hecho base como un hecho cierto, desaparece asimismo la certeza del hecho presumido, por carecer de fundamento el razonamiento presuntivo. De ahí que se diga que el hecho base es fundamento y requisito de toda presunción.

En lo que respecta al ámbito impositivo nacional, el art. 18 de la ley 11683 (t.o. por Decreto 921/98 y mod.) establece las directivas acerca de qué características tienen que tener los hechos base o indicios. Como regla general dispone que “*La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida*”. De lo transcrito, los hechos base o indicios son susceptibles de prueba.

---

<sup>21</sup> GUTIERREZ BENGOCHEA, MIGUEL, “Las Presunciones y Ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias”, Editorial Comares, Granada, 2012, pág. 13.

<sup>22</sup> Definición disponible en [www.rae.es](http://www.rae.es). Véase asimismo BENAVENTE, Op. Cit., pág. 55.

<sup>23</sup> Benavente Cuesta, Julian, “Presunciones tributarias. Claves para su Correcta Aplicación”, Editorial Lex Nova, 2013. pág. 39.

El mismo artículo establece en forma ejemplificativa pero no taxativa que pueden servir como indicios - entre otros-, los siguientes: el capital invertido en la explotación; las fluctuaciones patrimoniales; el volumen de las transacciones; el monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías; el nivel de vida del contribuyente; el alquiler del negocio, etc.

A su vez, como regla residual, dispone que podrá servir como indicio cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que esta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen - a su requerimiento - los agentes de retenciones, cámaras de comercio o industria, bancos, etc.

En base a lo anterior, el primer chequeo para impugnar presunciones es verificar la existencia del hecho base o inferente, lo que es susceptible de prueba. Cabe señalar que la existencia del hecho base para determinar la materia imponible siempre debe estar acreditado por parte del Fisco, pues de no ser así el acto administrativo sería atacable por nulidad por falta de causa -por no basarse en los hechos y antecedentes - (art. 7 de la ley 19549 de aplicación supletoria a la ley 11683) y también por violación de los procedimientos, ya que la ley 11683 en su artículo 18 establece lo señalado precedentemente.

Dado que la convicción que proporciona el esquema probatorio de las presunciones encuentra su fundamento en la experiencia común, que muestra cómo a ciertos hechos les siguen normalmente otros, suele exigirse, por lo general, un enlace preciso y directo entre el hecho conocido y el desconocido.

Tradicionalmente, sin embargo, se viene exigiendo también que el indicio (el hecho conocido del que se parte para «presumir» otro desconocido) reúna una serie de requisitos sin los cuales el procedimiento presuntivo carecería de capacidad probatoria <sup>24</sup>.

- El primero y principal de estos requisitos es la certeza: el indicio o hecho conocido debe estar fehacientemente probado mediante los medios de prueba procesalmente admitidos, lo que excluiría como posibles indicios las meras «sospechas» o «intuiciones» del organismo de aplicación, que no se basan en ningún hecho probado, pero también aquellos hechos de cuya existencia sólo quepa predicar su probabilidad y no su certeza incuestionable. Precisamente esta segunda exclusión es la base del rechazo de los

---

<sup>24</sup> Gascon Abellan, Op.Cit., p.139-142.

llamados «indicios mediatos», es decir, aquellos que han sido probados mediante otro u otros indicios.

- Otro de los requisitos que, según una opinión clásica, debe reunir el indicio es la precisión o univocidad: el indicio es unívoco o preciso cuando conduce necesariamente al hecho desconocido; es, por el contrario, equívoco cuando puede ser debido a muchas causas o ser causa de muchos efectos.
- Y por último el requisito de la pluralidad de indicios, que requiere distinguir entre presunciones simples y legales. En éstas últimas, el indicio ya está definido en la ley -v.g. *el alquiler que paguen los contribuyentes por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal; los precios de inmuebles que figuren en las escrituras que sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, etc.*). En las presunciones simples, como regla general, se impone la necesidad de que la prueba de un hecho se funde en más de un indicio. Además, este requisito suele acompañarse del de la concordancia, queriéndose exigir con ello que los (plurales) indicios confluyan en una reconstrucción unitaria del hecho al que se refieran. Sin embargo, la pluralidad de indicios no se exige cuando el único existente tiene entidad suficiente para permitir una inferencia, por lo que nada excluye en principio que un cierto hecho pueda ser probado a partir de un solo indicio si su calidad epistemológica, y por tanto su valor probatorio, es muy elevada.

### **Ausencia de prueba en contra**

Las presunciones legales siempre se instituyen a favor de una de las partes de la relación jurídica, siendo la parte no beneficiada la que tiene la carga de la prueba.

Ese concepto puede apreciarse en la presunción de legitimidad de la que gozan los actos administrativos (Art 12. Ley 19549<sup>25</sup>) lo que precisamente impone al administrado la carga de refutar la presunción.

Siendo normas jurídicas, las presunciones son medios técnicos para garantizar ciertos valores en situaciones específicas. Su peculiaridad frente al resto de normas estriba en que las presunciones garantizan esos valores mediante la regulación de la carga de la prueba, esto es, instaurando una «regla de juicio» que indica al juez cuál debe ser el contenido de su sentencia en esas circunstancias específicas.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> De aplicación supletoria a la ley 11683 (Art.116 de la misma)

<sup>26</sup> Gascon Abellan, Op.Cit., p.125.

Partiendo de que los conflictos tienen que ser resueltos y de que a veces la prueba de los hechos sobre los que se origina el conflicto puede resultar muy difícil, se facilita la prueba imponiendo (normativamente) considerar una situación como verdadera, salvo que se demuestre lo contrario; es decir, estableciendo una presunción iuris tantum. (WRÒBLEWSKI, 1974b: 184).

Por lo tanto, el segundo chequeo es verificar que no exista prueba en contra, la que puede surgir del propio expediente o bien de una prueba a producir.

Las presunciones iuris tantum admiten prueba en contrario, en cambio, las presunciones legales absolutas o iure et de iure no proporcionan información empírica; no son procedimientos de prueba sino normas jurídicas que, para proteger ciertos valores, establecen legalmente la verdad de un hecho sin posibilidad de prueba en contrario. En materia impositiva, sin embargo, la jurisprudencia ha hecho distinciones para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dichas presunciones legales, lo que se desarrolla en el punto de constitucionalidad de las presunciones absolutas.

Esta última constatación es importante, porque significa que allí donde funcionan las presunciones se establece procesalmente como verdadera una situación que puede ser falsa, y por ello es preciso reforzar las garantías procesales tendentes a la búsqueda de la verdad antes de que ésta se convierta en verdad «final» a través del efecto de cosa juzgada.<sup>27</sup>

Señala Gascon Abellan que en relación con las presunciones iuris tantum el interés epistemológico del proceso exige no establecer trabas legales injustificadas para poder deshacerlas (es decir, para poder proporcionar pruebas que, aportando información empírica, permitan contradecir la conclusión presumida. Con referencia a las presunciones iuris et de iure, la regla habría de ser reducir al mínimo su incidencia en el sistema probatorio, bien suprimiéndolas cuando no sean absolutamente necesarias, bien minimizando sus efectos distorsionadores.

## **La razonabilidad como regla de inferencia**

El tercer chequeo, una vez verificado el anterior, es la razonabilidad de la inferencia para preservar la garantía del art. 28 de la Constitución Nacional.

Este elemento es el hecho desconocido, el cual en virtud de un razonamiento lógico-deductivo, y de la experiencia, se logra dar por cierto o por realizado.

---

<sup>27</sup> Gascon Abellan, Op.Cit., p.140.

El hecho presunto entonces, “es aquel hecho problemático de probar, en la medida que es muy difícil o imposible su prueba para una de las partes (obligado tributario o Administración), porque, por ejemplo, la prueba está en poder de la otra parte o ésta no existe.”<sup>28</sup>

Desde un punto de vista teleológico, la razón de ser de las presunciones es precisamente la prueba de este hecho desconocido, que ya por razones prácticas o de justicia material, el legislador establece que se debe dar por probado.

El hecho presunto es la razón de ser de las presunciones, al dar por acreditada su prueba mediante el mecanismo de la presunción. Por lo tanto, desde un punto de vista práctico, es quizás el más relevante, ya que es el elemento al que –en el ámbito de aplicación de los tributos–, al darse por acreditado, la norma impone una consecuencia jurídico material.

La regla de inferencia o nexo lógico es aquel que hace de puente o conexión entre los dos elementos anteriores (el hecho base o probado, y el hecho presunto o deducido).

Lo constituye el razonamiento lógico-deductivo que permite concluir que, si ocurre “A”, se puede presumir que razonablemente en la mayoría de los casos ocurrirá también “B”.

Como dice Benavente, el nexo lógico o deductivo “está conformado, en primer lugar, por reglas del criterio humano extraídas de la realidad, es decir, reglas que la experiencia demuestra que se cumplen con un criterio de normalidad, y, en segundo lugar, por un componente de juicio o racionalidad, la argumentación de la inferencia entre el hecho probado y el deducido”<sup>29</sup>.

La relación entonces entre el hecho base y el hecho presunto es una relación principalmente de causalidad basada en las máximas de la experiencia, esto es, tiene un fundamento probabilístico, frecuencial o estadístico.

Este razonamiento lógico-deductivo viene dado por el legislador en la misma norma en las llamadas presunciones legales, o construido por el juez o autoridad administrativa en las llamadas presunciones hominis.

Esta inferencia debe respetar la garantía innominada de la razonabilidad prevista en el ART 28 de la Constitución Nacional, pues los medios empleados (las inferencias) deben ser idóneos (adecuados, eficaces) para alcanzar la finalidad pretendida, no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el fin propuesto y no tienen que atentar contra los fines

---

<sup>28</sup> Benavente, Op. cit, p. p. 57.

<sup>29</sup> Benavente, Op. Cit., p. 57.

constitucionales que se ven expresados en el complejo de principios, derechos y garantías comprendidos en la Constitución y, en su caso, en tratados internacionales de derechos humanos. El principio de razonabilidad, exige una relación razonable y proporcionada entre los medios y los fines del acto normativo, y que unos y otros se muestren conformes con la Constitución (Sapag, 2014)<sup>30</sup>.

Dicha garantía, como principio de aplicación, se proyecta sobre la administración la hora de aplicar las presunciones que, en sus facultades discrecionales de actuación en la materia, deberá siempre escoger la alternativa o el método que no sólo logre el resultado, sino que además lo haga del modo menos restrictivo a los derechos del contribuyente y sin afectar las garantías constitucionales. De lo contrario deberá prescindir de la utilización de la técnica presuntiva, o bien escoger la alternativa más eficaz para el logro de los objetivos de interés general que justifican el ejercicio de sus facultades, pero que menor incida sobre la esfera del contribuyente<sup>31</sup>.

Este principio de razonabilidad está ínsito en lo que establece la ley 11683 en su art. 18 (Ley 11683 t.o. por Decreto 921/98 y mod.) al exigir que debe haber una vinculación o conexión normal con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, lo que constituye una garantía epistemológica y constitucional.

No obstante, existen ocasiones en que en las presunciones legales, el legislador no necesariamente plasma con claridad el razonamiento que hace concluir que probado un hecho se presume otro. Ernesto Esverri estima que en estos casos “la ausencia en la letra de la ley del proceso deductivo, esto es, del planteamiento extraído de la reflexión lógica, determina que la norma en objeto de análisis no sea, en rigor, una norma de presunción”<sup>32</sup>.

Si bien esto puede ser razonable, existen quienes estiman que el reflejo del elemento deductivo en la norma no es determinante para denegar la categoría de norma de presunción, si no que el que esté escrito en la letra de la ley sería más bien una cuestión de conveniencia y de seguridad jurídica. Lo que esto quiere decir, es que en ocasiones el razonamiento lógico-deductivo viene implícito en la norma, y será trabajo de quien la aplica exteriorizarlo a través de su búsqueda en las máximas de la experiencia.

---

<sup>30</sup> Sericano, R. P., y Fraga, D.N. (2014). Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Buenos Aires. La Ley.

<sup>31</sup> Sericano, R. P., y Fraga, D.N, Op. Cit.

<sup>32</sup> ESVERRI MARTINEZ, ERNESTO, “Presunciones Legales y Derecho Tributario”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995., pág. 7

De todas formas, lo que sí es claro y determinante es que el apoyo de las presunciones (legales) en las máximas de la experiencia (realidad fáctica o empírica) resulta fundamental, al punto de que si la presunción no tiene su fundamento en una regla extraída de la realidad fáctica (regla predicable para la generalidad de los casos) no se trata en sentido estricto de una presunción<sup>33</sup>, lo que será fundamental para diferenciarlas de otras instituciones afines como las ficciones.

### **Consecuencia Jurídico-Material**

Señala Esverri<sup>34</sup> que existe un elemento que es más bien propio de las presunciones en el ordenamiento jurídico –y especialmente el tributario–, a saber, que es la consecuencia jurídico material que se deriva del cumplimiento de la presunción.

Este elemento constituye la parte material de la presunción, que tiene efectos jurídicos materiales, a diferencia de los tres elementos previos que constituyen la parte formal de la misma, y que tienen efectos jurídicos probatorios<sup>35</sup>.

Dicho de otro modo, las presunciones legales son instrumentales para el derecho tributario, en la medida que son necesarias para que se verifique la consecuencia jurídico material.

Las presunciones legales en el derecho tributario son establecidas por el legislador, tanto para diseñar hechos imposables (v.g. el impuesto a la ganancia mínima presunta, en el cual la ganancia presunta se infirió de un estado de cosas anterior) o bien para que funcionen como normas antielusión.

Respecto de estas últimas a veces están formuladas expresamente como presunción, como es el caso del art. 37 de la ley de IVA, que establece que el incumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho artículo [deber de discriminar en la factura o documento equivalente el tributo que recae sobre la operación] hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito que menciona el art. 12.

---

<sup>33</sup> BENAVENTE, Op. Cit., p. 57.

<sup>34</sup> ESVERRI, Op. Cit., P. 7

<sup>35</sup> v.g: Art 18, inc g. (Art. 11 Ley 11683 t.o. por Decreto 921/98 y mod) dispone como consecuencia jurídica material que los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período representan en el ganancias netas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Sin embargo, en otras ocasiones, la presunción está implícita, lo que requiere una interpretación (v.g. fallo Nobleza Piccardo SA (Cám. Nac. Cont. Adm Fed., Sala II. 18/10/1994):

El doctor Damarco dijo: *“No se ha producido el expendio de los cigarrillos (arts. 2º y 23 de la ley del impuesto) y, consecuentemente, no se produjo el hecho imponible gravado por la ley, en tanto no se concretó la transferencia a cualquier título de la cosa gravada (art. 2º cit.) y se desvirtuó la presunción de que la salida de fábrica implica la transferencia de los respectivos productos gravados (art. 2º cit., primer párrafo, “in fine”)”. En este sentido, la transferencia a cualquier título supone, en la ley del impuesto, una transferencia lícita porque la ley quiere la traslación del tributo, y ésta no se concretó. En el caso de autos, el robo desvirtuó aquella presunción, toda vez que impidió la transferencia legítima de la mercadería*

Con respecto a la presunción de IVA formulada de forma explícita mencionada en primer lugar, Telias y Poch<sup>36</sup> nos brindan un ejemplo de inaplicabilidad de una presunción absoluta que se fundó en la ausencia de negación de los hechos por parte del fisco:

*A raíz de una fiscalización se comprobó que el actor no había registrado ni declarado compras facturadas por sus proveedores Armando Martinovic y Armando Martinovic & Hijos, y que no poseía los comprobantes que respaldan compras efectuadas a dichos proveedores.*

*Detectada la irregularidad, el actor rectificó su declaración jurada; así quedó modificada la ecuación débito-crédito fiscal oportunamente declarada; se acogió a los beneficios del dec. 932/93.*

*El organismo recaudador impugnó parte del crédito fiscal incluido en la declaración jurada rectificativa, debido a que el hecho gravado se produjo con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del régimen de regularización (dec. 932/93), sin que el vendedor haya facturado el respectivo impuesto en oportunidad de concretarse la operación como manda la ley (art. 11, ley del IVA). En razón de considerar que en ningún caso puede salvarse la omisión incurrida, entendió que resultaban aplicables las normas del art. 39 de la ley del impuesto, por las que se presume, sin admitir prueba en contrario, que ante la falta de discriminación del tributo en el documento emitido por un responsable inscripto, dirigido a quien reviste igual condición, se considera que el impuesto que recae sobre la*

---

<sup>36</sup>Telias, S. D. y Poch, G.J. (2006). ¿Cuan absolutas son las presunciones absolutas? Buenos Aires. La Ley.

*operación no ha sido pagado; en consecuencia, el adquirente no tendrá derecho a computar crédito fiscal alguno.*

*¿Es aplicable la presunción absoluta si el fisco no negó que el monto del impuesto con derecho a cómputo fue facturado y las adquisiciones que originaron el crédito están apoyadas por documentación que las respaldan, ni negó el ingreso del impuesto por parte de los proveedores de la actora, ni que la declaración jurada rectificativa modificó la ecuación débito-crédito y arrojó saldo a favor del contribuyente?*

*Extracto de la sentencia:*

*"3°) Que no se discute en autos el ingreso del impuesto por parte de los proveedores de la actora (Armando Martinovic y Armando Martinovic & hijos), tampoco se discute que la declaración jurada rectificativa modificó la ecuación débito-crédito y arrojó saldo a favor del contribuyente.*

*"Que siendo ello así, la presunción del art. 39 de la ley de impuesto al valor agregado no es aplicable al caso de autos toda vez el crédito no ha sido desconocido por la DGI.*

*"Qué no admitir dicho crédito, como lo pretende el Fisco, porque las facturas se emitieron con posterioridad al momento de perfeccionarse el hecho imponible, no parece legítimo, toda vez el crédito no fue impugnado, y ello implicaría cobrar un mayor impuesto sin ley que lo autorice, lo que comportaría un enriquecimiento sin causa por parte del erario público.*

*"Por otra parte, corresponde señalar que el organismo fiscal no negó que el monto del impuesto con derecho a cómputo fue facturado y las adquisiciones que originaron el crédito están soportadas por documentación respaldatoria.*

*"Siendo ello así y teniendo en cuenta que —como se dijo supra—, los créditos no han sido discutidos, los agravios del representante de la DGI no pueden prosperar.*

*"Por ello, se confirma la sentencia apelada [que había revocado la determinación de oficio]. Con costas (art. 68 del C.P.C.C.N.). Así se resuelve."*

Concluyen Telias y Poch que las presunciones absolutas, para la determinación del impuesto, se justifican en contextos de incertidumbre y de dificultad del fisco para establecer ya sea la existencia o ya sea la medida de la obligación tributaria, por lo cual resulta irrazonable renunciar a la certeza para hacer prevalecer la incertidumbre. Lo expuesto se halla en línea con la doctrina de larga data de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual "la sentencia que oculta la verdad jurídica objetiva, por un exceso ritual manifiesto, vulnera la

exigencia del adecuado servicio de la justicia que garantiza el artículo 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 276-368; 284-375; 294-392; 296-650)".

En definitiva, las presunciones absolutas comparten la totalidad de los requisitos epistemológicos que contienen las simples y legales, y cuando exista reconocimiento del fisco en el sentido de que el hecho inferido o regla de inferencia no tuvo lugar en la realidad fáctica o cuando haya ausencia de negación de los hechos por parte del mismo **(R)**<sup>37</sup>, es razonable la inaplicabilidad de dicha presunción.

## **Constitucionalidad de las presunciones legales absolutas**

Como se vio anteriormente, las presunciones legales absolutas, como regla general también pueden ser refutadas por afectar principios constitucionales.

Sin embargo, hay presunciones legales absolutas que fueron declaradas constitucionales por la CSJN, como es el caso de las presunciones absolutas de renta neta para beneficiarios del exterior.

Este tema ha sido desarrollado por Telias y Poch<sup>38</sup>

En el fallo "Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. DGI s/repeticón, 3/04/2001" (del dictamen del Procurador General de la Nación, cuyos fundamentos la Corte compartió y dio por reproducidos [Fallos:324-920]) citado por los autores, se dijo: *"La Corte ha justificado, desde antiguo, la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos, dada la permanente dificultad en que se encuentra el fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del negocio [...]. Así, por ejemplo las presunciones absolutas de renta de fuente argentina para beneficiarios del exterior son constitucionalmente admisibles"*<sup>39</sup>

En dichas dificultades quedan comprendidas razones de administración tributaria en las que cabe tener en cuenta la relación costo-beneficio. Esto se ve claramente cuando la Corte, en el fallo y en relación con las presunciones absolutas de renta neta de fuente argentina para beneficiarios del exterior dice: *"De no admitirse tal recurso legal [las presunciones absolutas], el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para*

---

<sup>37</sup> Formula Gascon Abellan.

<sup>38</sup> Telias, S. D. y Poch, G.J., Op. Cit.

<sup>39</sup> "Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. DGI s/repeticón", 3 de abril de 2001; del dictamen del Procurador General de la Nación, cuyos fundamentos la Corte compartió y dio por reproducidos [Fallos:324-920])

*controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan sus actividades fuera del país".*

### **Incidencia de las presunciones de la ley 11683 en el ámbito del proceso penal tributario**

El Régimen Penal Tributario vigente aprobado por el artículo 279 de la ley 27430 de reforma tributaria (B.O. 29-dic-2017) en su artículo 19 dispone que *"[...] no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito"*

Antes de la referida reforma, la justicia se había expedido en el mismo sentido. Al respecto, Sarratea, Telias y Turano (2010) señalan que en materia de presunciones, la Corte Suprema ha sostenido que estas sirven o son suficientes para fundar una determinación impositiva, pero que estas consecuencias no pueden extenderse al campo del ilícito tributario sin otros elementos de prueba que permitan acreditar la presencia del elemento subjetivo en su ejecución<sup>40</sup>.

Respecto de la incidencia de las presunciones para fundar un procesamiento, la doctrina de la justicia de la Cámara Nacional de Casación Penal y de la Cámara de apelaciones en lo Penal Económica es la siguiente.

En la causa "Beraja, Rubén Ezra", la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal sostuvo que si bien no podría condenarse por delitos previstos por la ley 24769 sólo mediante presunciones, la existencia de aquéllas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si existieron maniobras evasivas de tributos<sup>41</sup>.

Al respecto, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha sostenido que la prueba estructurada en base a indicios resulta fundamento suficiente para el dictado del procesamiento con respecto a imputados del delito de evasión impositiva, pues

---

<sup>40</sup> Casa Elen - Valmi de Claret y Garelo - TFN N° 10.582 - I c/ DGI. CSJN. 31/03/1999. Fallos 322:519.

<sup>41</sup> Fallo del 21/12/2004. En similar sentido, Cf. causa "Iribarne, Gustavo", de la misma sala y tribunal, y CNPE, Sala B, "Las Elviras SAAGI", de fecha 03/02/2006.

la instrucción es sólo una etapa preparatoria del debate, y es este último el que constituye la etapa definitiva ordinaria del proceso penal<sup>42</sup>.

Por otro lado, también se ha sostenido, en oportunidad de confirmar una sentencia condenatoria, que si bien las presunciones no son vinculantes para el juez penal al momento de determinar la existencia de un delito de evasión tributaria, aquéllas pueden ser de utilidad para fundar una imputación penal “siempre que se trate de verdaderas presunciones, según el concepto y las exigencias del Derecho Procesal, con capacidad para formar la convicción judicial enderezada a la prueba de la verdad histórica conforme con su valoración arreglada al método de la sana crítica racional”<sup>43</sup>.

### **Sistematización de las presunciones legales del art 18 de la ley 11683**

A continuación, se presentará un esquema clasificado de acuerdo a los elementos que nos ofrece Gascon Abellan en la fórmula desarrollada anteriormente. Además, se agregarán comentarios relevantes de doctrina.

Teniendo en cuenta la gran cantidad de fallos a exponer, se sistematizarán en un anexo que identifica la jurisprudencia relevante correspondiente a los distintos incisos del art 18 de la ley 11683 y de su agregado a continuación.

---

<sup>42</sup> Seguridad y Custodia SRL”, CNPE, Sala B, 30/05/2005.

<sup>43</sup> “Müller, Carlos E.”, CNCP, Sala I, 22/03/2006.

## **Conclusión**

Cabe destacar la importancia de los requisitos epistemológicos que debe respetar el fisco para poder arribar a una presunción, ya sea simple o legal. En primer lugar, la existencia de un hecho base o indicio susceptible de prueba acreditado de forma fehaciente, que debe ser preciso o unívoco. En segundo lugar, la ausencia de prueba en contra, que puede surgir del propio expediente, por reconocimiento de hechos por parte del fisco, o por pruebas aportadas por el contribuyente en sede del Tribunal Fiscal de la Nación. Por último, que la regla de inferencia aplicada por el fisco respete el principio de razonabilidad para preservar la garantía del Art 28 de la Constitución nacional, supuesto que su cumplira en el caso que haya una relación razonable y proporcionada entre los medios y los fines del acto normativo, y que unos y otros se muestren conformes con la Constitución.

La Corte Suprema de Justicia ha validado la constitucionalidad de las presunciones legales absolutas únicamente para el caso de presunciones absolutas de renta de fuente argentina para beneficiarios del exterior.

En el resto de las presunciones absolutas, las cuales comparten los requisitos epistemológicos desarrollados, cabe destacar que la prueba en contra existe cuando hay reconocimiento del fisco en el sentido de que el hecho inferido o regla de inferencia no tuvo lugar en la realidad fáctica o cuando haya ausencia de negación de los hechos alegados y acreditados por parte del contribuyente.

Además, se han destacado las diferencias entre las presunciones y las ficciones. Estas últimas crean hechos a partir de otros sin considerar la existencia o no de un nexo de causalidad o de probabilidad de existencia entre uno y otro, a diferencia de las presunciones.

Por último, se ha concluido que las presunciones sirven para fundar una determinación impositiva, pero que estas consecuencias no pueden extenderse al campo del ilícito penal sin otros elementos de prueba que permitan acreditar la presencia del elemento subjetivo en su ejecución, pero que resultan suficientes para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si existieron maniobras evasivas de tributos.

# **Bibliografía**

## **Jurisprudencia**

### **Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. DGI s/repetición. CSJN. 3/04/2001. Fallos: 324:920

Casa Elen - Valmi de Claret y Garelo - TFN N° 10.582 - I c/ DGI. CSJN. 31/03/1999. Fallos 322:519.

Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios

Públicos - Título 5 - Ley 25.063 s/ Proceso de conocimiento. CSJN. 15/06/2010. Fallos 333:993

### **Camara Contencioso Administrativo Federal**

Buenas Siembras SRL C/DGI. CNACAF Sala III. 11/10/2011.

Cena, Nestor Juan c/DGI s/recurso directo de organismo externo. CNACAF Sala I. 02/03/2017.

Dolci, Eduardo Severino. CNACAF Sala II. 06/06/2002.

DLL Arg. SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo. CNACAF Sala II. 03/12/2019.

Gabiola, Victor Isidro. CNACAF Sala II. 23/12/2008.

Nazer, Silvia Elia (TF 34167-I) c/DGI. CNACAF Sala IV. 13/03/2014.

Nobleza Piccardo SA. CNACAF. Sala II. 18/10/1994.

### **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico**

Seguridad y Custodia SRL. CNPE. Sala B, 30/05/2005.

### **Camara Nacional de Casación Penal**

Müller, Carlos E., CNCP. Sala I. 22/03/2006.

Beraja, Rubén Ezra. CNCP. Sala I. 21/12/2004.

### **Tribunal Fiscal de la Nación**

Eca SA. TFN Sala A. 19/08/2003.

Fligioli Jorge Delfor. TFN Sala C. 17/11/2006.

Games, Fernando Jorge. TFN Sala A. 08/03/2006.

Hodari, Abraham Alberto S/recurso de apelación- impuesto a las ganancias. TFN Sala D, 22/11/2005.

Leiva Kienast, Pablo Martín s/IVA - ganancias. TFN Sala B. 15/08/2017.

Nueva Subgra SA. TFN Sala B. 26/05/2003.

Peinados Pinno SA S/recurso de apelación - IVA. TFN Sala B. 06/12/1994.

Puerto Vallarta. TFN Sala C. 10/12/2003.

Yacobiti, David S/recurso de apelación. TFN Sala C. 16/09/2013.

### **Juzgado Nacional Contencioso Administrativo Federal**

Casa Mía SRL y otros s/recurso de apelación-IVA-Ganancias. Juzg. Nac. Cont. Adm Fed. N°9. 14/11/1989.

### **Doctrina**

Alchourron, C.E, y Bulygin, E. (1987). Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires. Editorial Astrea

Almada, M. L. y Matich, C. (2007). Presunciones ley 11683 Parte I. Buenos Aires. Periódico Económico Tributario. La Ley

Bertazza, H. O. (2019). Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada. Buenos Aires. La Ley.

Benavente Cuesta, J (2013). Presunciones tributarias. Claves para su Correcta Aplicación. Valladolid. Editorial Lex Nova

Cafferata N. (1988). La prueba en el proceso penal. Buenos Aires. Depalma

Echevarria, M. Determinación de oficio mediante el método presuncional y posterior radicación de denuncia penal por delito de evasión tributaria. Buenos Aires. Recuperado de <https://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/determinacion.htm>

- Esverri M, E. (1995). Presunciones Legales y Derecho Tributario. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.
- Fernandez, L. O (2013). La utilización de bases imponibles presuntas y los principios de la imposición. Buenos Aires.
- Gascón Abellán, M. (2010). Los hechos en el derecho. Barcelona. Marcial Pons.
- Gascón Abellán, M. (2010). Los Hechos en el Derecho, Bases Argumentales para la Prueba”, Marcial Pons, tercera edición, Madrid, 2010.
- Gutiérrez B. M. (2012). Las Presunciones y Ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias., Editorial Comares. Granada.
- Navarrine, S. C. y Asorey, R. O. (1985). Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Sericano, R. P. (2020). Procedimiento Tributario 75° Aniversario de la ley N°11683. Buenos Aires. Edicon
- Sericano, R. P., y Fraga, D.N. (2014). Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Buenos Aires. La Ley
- Telias, S. D., Sarratea, E., y Turano P. (2010). Uso de presunciones tributarias en el proceso penal. Buenos Aires. Unidad de investigación de delitos tributarios y contrabando.
- Telias, S. D. y Poch, G.J. (2006). ¿Cuan absolutas son las presunciones absolutas? Buenos Aires. La Ley.

<b>Formula Gascon Abellan. Elementos a considerar para impugnar presunciones</b>							
<b>Concepto</b>	<b>Norma aplicada</b>	<b>Datos de la causa</b>	<b>Estado de cosas (Hechos probados de los que parte el Fisco)</b>	<b>Prueba en contra (puede surgir del propio expediente por prueba aportadas durante la fiscalización, o por reconocimiento de hechos por parte del Fisco o por pruebas aportadas por el contribuyente en sede del TFN)</b>	<b>Regla de inferencia aplicada por el fisco</b>	<b>Doctrina del fallo</b>	<b>Observaciones</b>
Precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza	Ley 11683, art.18 inc. b)	Puerto Vallarta. TFN Sala C. 10/12/2003.	Contribuyente cuya actividad principal declarada por la recurrente es la inmobiliaria, presenta, fuera de termino, sus declaraciones juradas por los periodos fiscales 1983, 1984 y 1985, declarando respecto del primero, una unica operativa gravada, segun consta con las escritura de fecha 04/02/1983. Como resultado de las tareas realizadas, el fisco advirtio una considerable diferencia entre el valor de las operaciones que surgen de la escritura y la valuaciones practicadas por diversos organismos especialmente convocados a tal efecto, impugnando el precio fijado por el contribuyente en la escritura de venta de un inmueble por considerarlo inferior al corriente en plaza.	No se reúnen la condicion de notoriedad que exige el inciso ya que puede comprobarse que hasta la misma administración fiscal a través de sus propios peritos ha manifestado que "Resulta particularmente complejo alcanzar una valuación del precio de venta razonable de mercado". en el mismo sentido se expide el informe del Banco de la Ciudad de Buenos Aires al señalar que "es de hacer notar que no contando con información sobre las características edilicias, estados de conservación, estado de obra, etc., al momento de la escrituración de las distintas unidades funcionales, se las toma a las mismas de acuerdo a la verificación efectuada en oportunidad de la visita realizada con funcionarios de la DGI	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	La condicion de 'notoriedad' que establece el inciso implica que la diferencia de precio debe surgir con nitidez y sin dudas sobre la misma, de forma que la presunción se presente con solidez frente a la prueba en contrario que admite la norma, ya que si dicha prueba alcanza a poner en duda la misma se estima que ello es suficiente como para derribarla.	
Precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza	Ley 11683, art.18 inc. b)	Hodari, Abraham Alberto S/recurso de apelacion- impuesto a las ganancias. TFN Sala D, 22/11/2005.	A fin de validar la venta de un inmueble declarada por el contribuyente, el Fisco consideró oportuno profundizar el análisis disponiendo una inspección ocular del mismo. Estimó que el precio de venta era exiguo con relación a la superficie total del edificio y la zona de ubicación, puesto que en atención a lo constatado el valor promedio por metro cuadrado era de u\$s 593,72. A fin de corroborar tal circunstancia se solicitó la cotización a tres inmobiliarias de la zona con el objeto de conocer el valor de mercado a la fecha de transferencia, las que informaron un valor promedio de entre u\$s 800 y u\$s 1185,73 por lo que el fisco consideró como valor promedio la suma de u\$s 900 por tomando como parámetro para llegar a tal monto lo indicado por dos de las tres inmobiliarias a las que se les cursó el requerimiento, impugnando de esta manera el precio declarado por el contribuyente.	Con la pericia técnica que luce agregada a fs. 160/198, los ingenieros civiles designados a propuesta de las partes aportan copias de los planos, fotografías y un detalle pormenorizado de las unidades funcionales en cuanto a su superficie, estado de conservación, ubicación del edificio y demás datos necesarios para valuar el inmueble, como conclusión del estudio realizado, ambos peritos son contestes en afirmar que el valor venal del inmueble en diciembre de 1999 era de u\$s 3.394.384	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	En tren de adjudicar certeza y fe a las tasaciones inmobiliarias, no caben dudas que aquellas que se refieren a un edificio perfectamente individualizado y evaluado subjetivamente, como es el caso de las acompañadas como documental y pericial, resultan ser preferibles a aquellas otras cuya estimación se basa en valores por metro cuadrado, como son las consultadas por el Fisco, por el alto margen de error que suelen aparejar, toda vez que en ellas prevalecen los factores objetivos (zonificación, nivelbarrial, capacidad comercial, etc.) por sobre los netamente subjetivos (calidad de construcción, antigüedad, estado de conservación, adaptabilidad a otro destino, etc.) y que por ello se revelan más eficaces para determinar precios del mercado inmobiliario.	

Diferencias fisicas de inventarios	Ley 11683, art.18 inc. c)	Nueva Subgra SA. TFN Sala B. 26/05/2003.	La actividad principal llevada a cabo por el contribuyente es la fabricación de productos alimenticios. Luego de una auditoria técnica, se determinaron ventas omitidas a través de diferencias de inventario y del rendimiento de las materias primas adquiridas y registradas. El ajuste refleja una diferencia fisica de inventario sobre la base del movimiento de embalajes que se proyecta en venta envasada y la diferencia a granel, la que es valorizada en primera instancia a los precios promedio de venta durante el ejercicio 1998		Carece de sustento por incorrecta comprobacion del hecho base (inventario)	La metodologia de diferencias de inventario indica dos aspectos: por un lado, la existencia de diferencia fisica de inventarios de mercaderias, razón por la cual, se circunscribe al inventario fisico de los denominados bienes de cambio, en el ámbito contable y por otro lado, que dicha diferencia debe ser comprobada por el organismo. En efecto, lleva a encontrar una definición de inventario fisico, entendiendose por tal el recuento detallado y determinado por observación y comprobación con una lista de inventario, contando, midiendo y pesando, normalmente mercaderias que se encuentran en existencia, es decir, recuento material de los bienes que componen el stock de bienes, cuya toma y medición no debería contener ningún mecanismo de ponderación que implique arribar a un dato incierto.
Diferencias fisicas de inventarios	Ley 11683, art.18 inc. c)	Gabiola, Victor Isidro CNCAF Sala II. 23/12/2008	Ajuste efectuado a la recurrente en el impuesto al valor agregado, en concepto de diferencia fisica de inventario, que tuvo su origen en las declaraciones juradas rectificativas presentadas por dicha parte en los impuestos a las ganancias y sobre los capitales, en las cuales se consignó un monto mayor de bienes de cambio.	El agravio del Fisco consistente en que el Tribunal Fiscal de la Nación no constato la cantidad de unidades fisicas no puede prosperar, a poco que se repare que es el propio órgano fiscalizador el que, de conformidad con los términos de la ley, debió comprobar la mentada diferencia.	Carece de sustento por incorrecta comprobacion del hecho base (inventario)	La Administración puede utilizar y requerir los elementos que sean necesarios para contrastar lo declarado por el contribuyente con la realidad 'reconstituida' a la fecha de la comparación con elementos ciertos, concretos y cotejables, ya que de otro modo podría caerse en una 'praesumptio praesumptionis' en donde el elemento del cual se parte también es estimado y por lo tanto carente de validez. Para la aplicación de la presunción, resulta necesario que exista una diferencia fisica en el inventario, y que ésta esté debidamente comprobada por el Organismo Fiscal.
Diferencias de produccion estimadas a partir de imagenes satelitales	Ley 11683, art.18 inc. c')	Buenas Siembras SRL C/DGI. CNACAF Sala III. 11/10/2011.	Es una sociedad dedicada a la explotación de campos de terceros ubicados en las Provincias de Córdoba y Buenos Aires, emprendimientos que realizó mediante la modalidad denominada "pool de siembra". El Organismo Fiscal inició una fiscalización a la firma recurrente con el objeto de verificar el fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales y determinó los tributos adeudados en concepto de diferencias de produccion recurriendo a indices de rendimiento agropecuario promedios publicados por el Instituto Nacional de Tecnologia Agropecuaria	La contribuyente aportó elementos probatorios suficientes para justificar los rendimientos por debajo de los promedios publicados por el INTA ,pero unicamente respecto de los campos El Callejón, Las Irenes y La Noria (esta última sólo respecto del cultivo de Trigo).	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	Debe descartarse la utilización de tales indices (INTA) respecto de dichos establecimientos, ya que se encuentra acreditado que debido a las circunstancias expuestas por el organismo agropecuario especializado (v.gr.: encharcamiento inundaciones, dificultades de implantación, problemas de crecimiento, etc.) podian esperarse rendimientos inferiores al promedio.

Punto Fijo	Ley 11683, art.18 inc. d)	Peinados Pinno SA S/recursos de apelacion - IVA. TFN Sala B. 06/12/1994.	Contribuyente que se dedica a la explotación de un salón de belleza para mujeres y siendo su operatoria servicios de peluquería, ventas de artículos de perfumería y licencias de regalías por el uso del nombre. En autos se ha reconstruido la base imponible por el método presuncional que estatuye el art. 25, inc. d), de la L. 11683 (actual 18 Inciso D), el cual, para ser procedente, presupone que la contabilidad de la empresa presente deficiencias	Las muestras para el punto fijo se tomaron en las vísperas de Navidad y año nuevo y en los meses de alta temporada (marzo, julio y septiembre), debiendo señalarse que para estos períodos prevalecen las muestras en días con gran afluencia de público.	Carece de sustento por irrazonabilidad en la aplicación de la regla de inferencia	Que en tales circunstancias el universo escogido para la estimación por el método que fija el art. 25, inc. d) de la ley de rito no resulta suficientemente representativo y, consecuentemente, las estimaciones de oficio que funda deben revocarse. Su interpretación y aplicación debía y debe resguardar la adecuación entre el medio empleado y la finalidad que se persigue, esto es resultado ya de la interpretación que ponderase la razonabilidad de la ley	
Punto Fijo	Ley 11683, art.18 inc. d)	Casa Mia SRL y otros s/recurso de apelacion-IVA-Ganancias. Juzg. Nac. Cont. Adm Fed. N°9. 14/11/1989.	De las actuaciones agregadas a estos autos surge que la DGI realizó una verificación en el negocio de restaurante explotado por los actores en Mar del Plata, aplicando el sistema del punto fijo autorizado por el art. 25, inc. d) de la ley 11683. Dicho operativo se cumplió los días 17, 19, 21, 22 y 23/1/1983, 12, 14, 20, 23 y 24 de julio; 23, 24, 25, 26 y 28 de septiembre y 4, 5, 6, 7 y 8 de noviembre del mismo año.	Muestreo efectuados en meses y días de inusitada actividad	Carece de sustento por irrazonabilidad en la aplicación de la regla de inferencia	Que en el supuesto de un restaurante ubicado en una zona turística que trabaja habitualmente a pleno pocos meses al año, no resulta válido ni razonable proyectar para todo el año el muestreo efectuado en cuatro meses, establecidos por la ley, entre los cuales figurados de inusitada actividad (enero y julio); tal irrazonabilidad se agrava si se advierte que en todos los casos el operativo abarcó los días viernes, sábados y domingos, esto es, los de mayor afluencia de parroquianos. Si bien la norma habilita tomar los parámetros a través de mediciones efectuadas en no menos de cinco días continuos o alternados, la medición efectuada en todos los casos en aquellas jornadas de mayor actividad quita seriedad al muestreo realizado.	
Incrementos patrimoniales no justificados	Ley 11683, art. 18 inc. f)	Nazer, Silvia Elia (TF 34167-I) c/DGI. CNCAF Sala IV. 13/03/2014.	La cuestión a resolver consistía en determinar si el documento privado por medio del cual la actora instrumentó la donación denunciada en el período impugnado tenía fecha cierta -como entendía la recurrente- o por el contrario, le asistía razón al Fisco Nacional al sostener que dicho instrumento no probaba contra terceros, aún después de reconocidos. El ente fiscal concluyó que no se había podido demostrar la existencia de la donación de dinero declarada, por lo que correspondía aplicar la presunción contenida en el inciso f) artículo 18 de la ley 11.683, por el incremento patrimonial no justificado en dicho ejercicio. Para ello, se fundó en la inexistencia de la fecha cierta en el instrumento privado original como en la protocolización del mismo, concediéndola a partir de la fecha del acto notarial	El contribuyente acreditó la capacidad económica del dador de la donación efectuada, es decir el inmueble que ésta poseía. Acreditó también, mediante saldos en cuentas bancarias, los fondos obtenidos a fin de proceder a la compra de dicho inmueble, la constitución de una hipoteca sobre el mismo y el crédito otorgado por el Banco, operaciones en donde surge acreditada la fecha en que fueron realizadas. Por lo demás, también agregó la intervención notarial del escribano Miguel Sillo con fecha 1º de Junio de 2001 dejando constancia de que la Sra. Ena Blasinda Monti reconoce su firma y el contenido del instrumento privado de fecha 29 de abril de 1999	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	Nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación Judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al fisco o al contribuyente	

Incrementos patrimoniales no justificados	Ley 11683, art. 18 inc. f)	Games, Fernando Jorge. TFN Sala A. 08/03/2006.	Expresa el fisco que el contribuyente presentó las declaraciones juradas originales del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997 y 1999 y las rectificativas de forma espontánea al advertir errores en la exposición de su patrimonio al 31 de diciembre de 1997. Consigna que se disminuyó, en consecuencia, los rubros "costos de bienes en el país", "bienes en el exterior", y "deudas con personas físicas", y destaca que tal modificación originó un incremento patrimonial que justificó mediante la reducción del monto declarado primitivamente como "consumido" no afectándose los importes declarados como "ganancia neta" ni "impuesto resultante". De tal forma consideró dicho incremento patrimonial como no justificado.	En las presentes actuaciones la recurrente ha acreditado en forma fehaciente la existencia de las operaciones que ha incluido en su declaración jurada rectificativa en el impuesto a las ganancias, que fuera presentada en forma espontánea, por el período fiscal 1997 por ello no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista por el artículo 18, inciso f) de la ley 11683	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	El reconocimiento de que el "consumido" se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible - como hace el Fisco- visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el "consumido" opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.	
Incrementos patrimoniales no justificados	Ley 11683, art. 18 inc. f)	Fliogli Jorge Delfor TFN Sala C 17/11/2006	Contribuyente dedicado a cría de ganado bovino, cereales oleaginosos y forrajeras. Presenta rectificativa incorporando créditos con garantía hipotecaria. Como consecuencia de ello, aumenta el patrimonio pero disminuye el monto consumido a efectos de que la ecuación de renta se mantenga. La AFIP considera que el monto consumido no puede disminuirse, que debe mantenerse el consumido original y por lo tanto determina de oficio con base en considerar la diferencia de monto consumido como incremento patrimonial no justificado.	No se comparte ni se comprende el criterio del Fisco de entender a la diferencia determinada como un incremento patrimonial no justificado, en cuanto es este mismo quien convalida los patrimonios al inicio y al cierre de la declaración jurada rectificativa presentada por el apelante. El Organismo Fiscal, basa todo su ajuste en entender que el monto consumido declarado en la rectificativa es ínfimo y no acorde al nivel de vida del contribuyente, del cual tampoco hay pruebas en autos para poder estimarlo	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	La determinación arribada por el Organismo Fiscal no está lo suficientemente fundada como así tampoco se encuentra en autos una secuencia lógica del procedimiento, lo cual es indispensable cuando, como en el caso, se realiza una estimación de oficio.	
Depositos bancarios	Ley 11683, art. 18 inc. g)	Leiva Kienast, Pablo Martín s/IVA - ganancias. TFN Sala B. 15/08/2017.	A partir de la fiscalización que se le realizara a la actora se detectó que existían diferencias entre las acreditaciones que poseía en las cuentas del Banco Macro y el Banco Santander Río con ventas declaradas en los períodos fiscales 2006 y 2007, respectivamente. Por lo tanto sostiene que los importes de acreditaciones bancarias mensuales superiores a las ventas declaradas fueron considerados como incrementos patrimoniales/ventas omitidas más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, de acuerdo a lo dispuesto por el inc. g) del artículo de la Ley 11.683.	Ausencia de prueba en contra. Menciona la Cámara: Cabe señalar que la actora en sede administrativa no cumplimentó los requerimientos que se le efectuaran al respecto ni en esta instancia aporta elementos que permitan tener por acreditado que el origen de los fondos que el Sr. Leiva Kienast aplicaba al blanqueo en efectivo correspondieran a los depósitos bancarios objeto del ajuste fiscal, circunstancia esta que lleva a concluir que la adhesión a los beneficios consagrados en el Título III de la Ley N° 26476 no se vinculan en absoluto con la pretensión fiscal de las resoluciones, circunstancia esta que lleva a confirmar el acto apelado.	Correcta aplicación de la regla de inferencia.	La valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros	

Depositos bancarios	Ley 11683, art. 18 inc. g)	DLL Arg. SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo. CNCAF Sala II. 03/12/2019	La actora describe que su actividad consiste en la venta de esquís y elementos para la práctica del esquí, previa importación de aquellos, sosteniendo que los propios socios de la empresa son instructores de la disciplina del esquí, y declara que para la adquisición de los productos que se importan, los socios realizaron aportes para integrar el capital social. La responsable no ha aportado elemento probatorio alguno que acredite que el origen de los fondos corresponde a los ingresos obtenidos por ventas realizadas en ejercicios anteriores, haciendo notar que, como consecuencia de ello, se acredita debidamente el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 18, inciso g), de la ley de rito fiscal.	Por un lado, en el libro IVA-compras 7/08, entre otros conceptos, se registró \$ 214.807,30 con la firma Sky Dynastar SAS - comprobante del 23/4/08- y \$ 74.798,59 y \$ 92.674,93: Aduana Ezeiza - 19/6/08-. Por el otro, en cuanto aquí incumbe destacar, el 9/4/08 y el 18/4/08 se efectuaron dos depósitos en efectivo, el primero de \$ 286.450 -referencia N° 5000036- y el segundo de \$ 87.108 -referencia N° 5000024. Se deduce que las dos acreditaciones bancarias - "depósitos en efectivo"- corresponderían a ingresos efectuados por los socios para afrontar las compras de insumos posteriormente realizadas.	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	Elo así, en tanto las presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley de rito fiscal son relativas, permitiendo al sujeto interesado probar que el hecho inferido, en la realidad de los hechos, no existe. El empleo de aquellas debe honrar los estándares de razonabilidad, so pena de tensionar el principio de seguridad jurídica del que goza todo contribuyente.	
Remuneraciones al personal no declaradas	Ley 11683, art. 18 inc. h)	Eca SA. TFN Sala A. 19/08/2003	Los actos se originan en una encuesta al personal que efectuara el ente fiscal al realizar una inspección en su establecimiento, obteniendo a través del resultado de ella, diferencias entre los datos suministrados por el personal y sus registraciones contables. Con esos elementos, arribó a la determinación de deuda que, por diversas circunstancias, no llegó a su conocimiento en tiempo oportuno, por lo que se vio imposibilitado de efectuar las correspondientes impugnaciones.	De acuerdo con el informe que luce a fs. 137/139 acompañado como prueba por la apelada, los actuantes manifiestan que "algunos de los empleados que según la información recibida fueron dados de baja en las declaraciones juradas se encuentran actualmente en actividad según surge de los registros respectivos", elemento éste que sirvió de fundamento al efectuar la liquidación de la deuda de aportes y contribuciones, pero sin que se tuviera en cuenta que la empresa contratapersonal para zafra y post zafra, lo que puede generar diferencias en las fechas de ingreso del personal	Carece de sustento por existencia de prueba en contra	El Fisco Nacional no puede basarse en simples sospechas ni en cadenas de presunciones; debe destacarse que la circunstancia de tomar como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, constituye un razonamiento que carece de sustento legal, ya que legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción.	Excepcionalmente, incluyo este fallo que se refiere a una presuncion simple, por falta de jurisprudencia relevante relativa a este inciso cuando adquirio el caracter de legal. En ese sentido Litvak señala que la circunstancia de que la presuncion tenga rango legal no faculta al fisco a prescindir de la prueba del hecho base o inferente, por lo que la jurisprudencia del presente fallo, aun siendo anterior a la vigencia de la nueva norma que lo otorga dicho caracter a este tipo de presuncion, resultaria aplicable.

Operaciones internacionales	Ley 11683, art. 18.2	Cena, Nestor Juan c/DGI s/recurso directo de organismo externo. CNCAF Sala I. 02/03/2017.	En el caso de los Sres. Néstor y Leopoldo Cena, la administración fiscal procedió a verificar sus obligaciones fiscales frente al IVA por los períodos 01/2001 a 12/2003, referentes a su actividad de "Servicios de Financiación y Actividades Financiera n.c.p." y "Servicios de Créditos n.c.p.", respectivamente. Se comprobaron diferencias respecto al monto de las deudas declaradas, verificándose inconsistencias en relación al pasivo asumido con la firma "Ladiber SA", con domicilio en la República Oriental del Uruguay, en cuanto al origen de los fondos, habida cuenta de que no se acreditó fehacientemente la veracidad y/o existencia del aporte. Esto derivó en un ajuste ante la demostración de un incremento patrimonial no justificado, representando en el IVA "montos de ventas omitidas", de conformidad con lo establecido en el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683	Ausencia de prueba en contra. Los elementos colectados por la inspección y los aportados por los actores no permitieron justificar el aporte de capital proveniente del exterior, al no haberse acreditado el efectivo ingreso de los fondos al país, siendo dicha prueba indispensable para validar el mismo, por lo que incumbió atribuir el carácter de propio al capital utilizado para la realización de la totalidad de los mutuos hipotecarios celebrados, correspondiendo otorgarle a la diferencia patrimonial detectada el carácter de incremento patrimonial no justificado	Correcta aplicación de la regla de inferencia.	Habida cuenta de que el actor nada aportó en las presentes actuaciones que permitan arribar a la conclusión de que la estimación de la materia imponible resulta inadecuada, corresponde confirmar el criterio fiscal y, en consecuencia, la determinación de oficio	Menciona Litvak que este artículo incorporado a continuación del 18 ( a través de la reforma de la ley 25,795 del año 2003), se presenta como el "anti Trebas", es decir, la presunción de que en principio, cualquier fondo ingresado de un país considerado paraíso fiscal o de baja tributación, es considerado un incremento patrimonial no justificado con las consecuencias que esto trae aparejado en los distintos impuestos. Admite prueba en contra, pero tiene la virtud o la no virtud de invertir la carga de la prueba: es ahora el contribuyente el que debería demostrar, como dice el propio artículo: que ese ingreso no puede probarse fehacientemente que se originó en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones o fondos oportunamente declarados. En el fallo Trebas la CSJN sostuvo que la legislación Argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes.
-----------------------------	----------------------	---	---	--	--	--	--