

La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria

Leonardo Costa Franco¹

I. Introducción

Uno de los aspectos fundamentales del Derecho Tributario Formal consiste en la facultad de la Administración para fiscalizar y luego determinar la existencia y cuantía del hecho imponible. Para poder realizar dicha tarea el artículo 66 del Código Tributario establece que el acto de determinación debe encaminarse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación. En tal sentido, resulta imprescindible -en aplicación del principio de legalidad-, estudiar cómo la Administración llega a constatar dichos hechos, cuál es el procedimiento probatorio que sigue, así como cuál es la motivación de sus resoluciones.

El objeto del presente análisis consiste, por tanto, en estudiar la importancia de la probanza en el procedimiento de determinación tributaria, así como la evaluación que realiza la Administración Tributaria para constatar la configuración de los hechos generadores que llevan a determinar la obligación tributaria. Para ellos concentraremos nuestro estudio en la incidencia de la prueba en dicha determinación. Comenzaremos haciendo una breve mención a la normativa aplicable, así como al procedimiento probatorio general, para luego centrar nuestro análisis en el procedimiento de determinación tributaria y sus particularidades en nuestro derecho.

¹ Abogado, Master en Tributación Internacional en la Universidad de Harvard, MA en 1998. Profesor Titular de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Fiscalidad Internacional del Posgrado de Tributación de la Facultad de Ciencias Empresariales de la mencionada Universidad.

El autor agradece especialmente los aportes académicos, el apoyo incondicional y las horas de trabajo de una estudiante llamada a ser una gran abogada, María Paula Garat, sin cuyo compromiso este trabajo no hubiera sido posible.

El Código Tributario, define a la determinación como *“el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía”* (artículo 62). En doctrina, se ha dicho que *“la determinación tributaria es quizás una de las expresiones del Derecho Tributario en que se pone de relieve con mayor intensidad el natural conflicto de intereses entre las pretensiones recaudatorias del Estado y los derechos individuales del contribuyente.”*²

En primer lugar, la determinación tributaria es un acto administrativo, como tal es un acto unilateral de la Administración, que, en este caso, enunciará la existencia de un hecho imponible y cuantificará el tributo correspondiente. Es importante destacar los elementos que debe contener dicho acto administrativo, los que se encuentran enumerados en los artículos 123 y siguientes del Decreto 500/991, dictado el 27 de Setiembre de 1991. Este acto es, a su vez, declarativo, porque se centra en constatar la existencia de un hecho generador y su correspondiente sanción, a diferencia de los constitutivos.

Por su parte, cuando hablamos de prueba nos referimos a los medios que permiten lograr el convencimiento o convicción que un hecho o acto ha ocurrido. En el proceso jurisdiccional, se pretende convencer al juez de que la plataforma fáctica alegada en la demanda o en su contestación es la verdadera; sin embargo, en el procedimiento administrativo la finalidad difiere. En este sentido, y si bien también se debe lograr la verdad material, la Administración no debe pretender generar contraprueba a los efectos de determinar una supuesta pretensión tributaria, sino constatar los hechos de la realidad y valorarlos conjuntamente con la prueba aportada por el administrado; pues, de lo contrario, se dejaría al particular en la posición de probar un hecho imposible.

En todo procedimiento administrativo la prueba será fundamental para luego motivar la decisión de la Administración, esto es, el acto administrativo que dicte al finalizar el procedimiento. De acuerdo al Decreto 500/991 en el

² ABADI PILOSOFF, Félix y BERGSTEIN, Jonás. *Facultades de la Administración para la Determinación de Tributos*, en: Revista Tributaria Número 140, 1997, p. 515.

procedimiento administrativo se prevé específicamente un período de prueba, no obstante, ésta también puede ser ofrecida y diligenciada en cualquier momento, sea luego de notificada el acta final de inspección y previamente al acto de determinación, sea después del mismo, al recurrirlo, o, naturalmente, en la vía contenciosa anulatoria.

En lo que respecta a la normativa aplicable a la prueba, por un lado, los artículos 70 y siguientes del Decreto 500/991 constituyen la regulación general aplicable al procedimiento administrativo, y, por otra parte, los artículos 55 y siguientes del Código Tributario resultan de importancia para la materia tributaria, ya que, al referir al procedimiento de determinación tributaria, legislan sobre la prueba que necesariamente debe recabar la Administración como forma de fundamentar la legitimidad del acto administrativo a dictar. Por otra parte, también corresponde hacer mención a los principios fundamentales aplicables al género procedimiento administrativo, y, dentro de este, tal como una especie, al procedimiento de determinación tributaria, algunos de los que tienen rango constitucional y son mencionados por el Decreto 500/991.

Los principios que resultan fundamentales en este tema son los del debido procedimiento, de defensa, de verdad material y de oficialidad.

En lo que refiere a los primeros dos principios, éstos hacen a la finalidad del período de prueba, pues el administrado debe contar con la oportunidad para defenderse y aportar la prueba que crea pertinente, así como controlar toda la prueba que se diligencia. No obstante, no solo el administrado o contribuyente debe probar, sino que, en la mayoría de los casos, es a la Administración a la que le corresponde invocar prueba sobre los hechos que alega, para lo cual debe buscar siempre obtener la verdad material, haciendo uso del principio de oficialidad, contando con instrumentos legales instituidos en los artículos 68 y siguientes del Código Tributario.³

³ El artículo 68 del Código Tributario dice: “*(Facultades de la Administración).- La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá: A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones; B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad*”

El objeto de esta exposición consiste, entonces, en analizar las normas jurídicas relativas al procedimiento de determinación tributaria, que a la luz de los principios que rigen la prueba, intentando interpretar las mismas contemplando los derechos y deberes de todas las partes intervinientes en el procedimiento.

II. ¿Qué es la prueba?

De acuerdo a la Real Academia Española, el término “prueba” en su segunda acepción, refiere a la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo.⁴ La prueba es, entonces, todo medio con que se constata la veracidad de los hechos que, según uno, sucedieron. Constituye el elemento de convicción suficiente para manifestar y afirmar la veracidad de un acto, debiendo ser, por consiguiente, un medio unívoco.

Nuestra legislación no define a la prueba, no obstante, refiere a ella en innumerables oportunidades, destacando su trascendencia y valoración, como, a modo de ejemplo, lo hace el artículo 15 de la Constitución al requerir semiplena prueba para privar de libertad a un sujeto.

para su conservación; C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requieran y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y sólo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración; (literal modificado por el artículo 61 de la ley 18083) D) Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento; E) Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma; F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente; G) Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.

Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento.”

⁴ Consultado en: www.rae.es

TARIGO, siguiendo a GUASP, mantiene que se pueden formular dos conceptos distintos de prueba: una primera orientación, concibe a la prueba como aquella actividad que se propone demostrar la existencia o la inexistencia de un hecho, esto es, la verdad o la falsedad de una afirmación. Una segunda posición, en cambio, puramente formal, considera a la prueba como un simple mecanismo de fijación de los hechos, el uso de determinados procedimientos legales, con los que simplemente se controlan, de modo preestablecido, las afirmaciones de hecho de las partes. Sin embargo, a continuación aclara que estos criterios deben ser superados, para llegar a un concepto único de prueba que en el procedimiento jurisdiccional se entiende como *"el intento de lograr el convencimiento psicológico del Juez con respecto a la existencia o inexistencia, verdad o falsedad de un hecho alegado o afirmado por una u otra de las partes"*⁵

En el procedimiento administrativo, a diferencia del jurisdiccional, la prueba no está esencialmente encaminada a convencer a un juez, como tercero imparcial, sino a alcanzar la verdad y fundamentar el actuar de la Administración, motivando sus resoluciones. En efecto, la Administración, al regirse por el principio de especialidad, debe justificar su actividad, invocando la competencia y potestades para actuar, pero también probando los hechos en los que basa su determinación.

Por lo tanto, el objeto de la prueba no está compuesto, como en lo procesal, por los hechos controvertidos, sino por todos los hechos en cuanto sustentan la decisión adoptada por la Administración, sea ésta en perjuicio o no del contribuyente. Este objeto, por consiguiente, presenta particularidades propias de la actividad administrativa, y, específicamente, de la fiscalizadora, influida por los principios aplicables.

La prueba en el procedimiento tributario puede ser definida, entonces, como una actividad que deberá llevar a cabo la Administración Tributaria conjuntamente con el contribuyente, y que además de un contenido formal,

⁵ TARIGO, Enrique. *Lecciones de Derecho Procesal Civil*, t. II. Montevideo, FCU, 4 Ed., 2007, p. 14.

siguiendo a los autores citados, tiene un componente sustancial, como único medio o instrumento que permite alcanzar y acreditar la veracidad de los hechos, cumpliendo de esa manera, a rajatabla, con los principios de juridicidad y legalidad y, en definitiva, con el mandato del artículo 66 del Código Tributario.⁶

III. El Procedimiento Administrativo Probatorio: Sus Generalidades

El período de prueba en el procedimiento administrativo puede iniciarse a pedido de parte o de oficio. La Administración tiene la oportunidad, por no decir el deber, de aportar la prueba que crea pertinente, la que corresponde diligenciar con el control del particular. El Decreto 500/991, por su artículo 71 establece: *“La Administración podrá disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución.”* Particularmente, para el procedimiento tributario, el artículo 55 del Código Tributario recoge una expresión similar, a saber: *“El organismo recaudador podrá disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución.”*

⁶ El artículo 66 del Código Tributario dispone: *“(Estimación de Oficio).- Las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación. Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante una o más de las presunciones a que se refiere este artículo, basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que sólo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria. Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se considerarán inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles.”*

Es menester, como lo hace la doctrina,⁷ analizar la redacción de estos artículos, y el verbo utilizado. Se hace alusión a que la Administración “podrá” disponer de oficio las diligencias que crea pertinentes. Ante este verbo, corresponde cuestionarnos si se trata de una potestad discrecional, esto es, que depende de la voluntad de la Administración, o, por el contrario, reglada, es decir, impuesta por la norma. Cabría preguntarnos, por consiguiente, qué ocurriría si, siendo la prueba necesaria, la Administración no la dispone de oficio, haciendo uso de su discrecionalidad. En lo que refiere al procedimiento tributario, es necesario cuestionarnos si la ley dejó librado a la voluntad de la Administración el aporte de la respectiva prueba, o si, por el contrario, la Administración debe probar lo que alega, abriendo el período de prueba, como requisito indispensable para la legitimidad del acto administrativo.

De acuerdo con la aplicación del artículo 2 del Decreto 500/991, el principio del debido procedimiento administrativo y de verdad material, hacen que la Administración deba cumplir con determinados fines. Los fines inmediatos por los que se instaura el procedimiento consisten en la búsqueda de la verdad material, de la existencia de lo que se pretende alegar, por tanto la apertura de prueba de oficio tiene una finalidad determinada: lograr la veracidad de los hechos y cumplir con las garantías que la ley consagra hacia el administrado.

Por su parte, expone CAJARVILLE: *“La prueba de los hechos relevantes para la resolución a dictarse es una etapa esencial del procedimiento administrativo. Todo acto administrativo debe dictarse por motivos de hecho reales, existentes, verdaderos; si así no fuera, si los hechos en que la Administración fundó su decisión no hubieran existido o no hubieran sido tales como la Administración creyó o afirmó al resolver, el acto será ilegítimo, y si ello se probara en los procedimientos jurisdiccionales pertinentes, será anulado y la entidad estatal deberá reparar los daños causados”*⁸

⁷ v. DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. *La Prueba en el Procedimiento Administrativo*, en: *Estudios de Derecho Administrativo Parte General*, Montevideo, 1999, pp. 135 a 151; y GUTIÉRREZ, Adrián. *La Clausura Tributaria (DGI – BPS)*. Montevideo, FCU, 2008, pp. 211 y ss.

⁸ CAJARVILLE, Juan P. *Procedimiento Administrativo*. Montevideo, Ed. Idea, 1997, p. 97.

Es por esto que, a pesar de que la norma hace mención al verbo “podrá”, no establece una potestad discrecional, sino que este verbo debe entenderse como un “deberá”. Por lo tanto, cuando el período de prueba sea necesario en el caso concreto debe abrirse de oficio, siendo éste ineludible cuando la Administración requiera de esos medios para motivar su acto. En el procedimiento administrativo tributario, por ejemplo la Administración Tributaria, además de la investigación, para determinar el tributo, debe recabar todas las pruebas necesarias para demostrar una eventual infracción. Cabe destacar que, ingresando esta última hipótesis al terreno punitivo, la prueba recabada debe ser exhaustiva y de convicción suficiente. La jurisprudencia del TCA ha sido constante en anular actos administrativos emanados del Banco de Previsión Social, o de la Dirección General Impositiva que determinaban obligaciones sobre pruebas no concluyentes ni suficientes. Así por ejemplo, en Sentencia No. 647 del 2003 se establece, al analizar el artículo 66 del Código Tributario, que la Administración tiene el deber de encaminar sus actuaciones al conocimiento cierto y directo de los elementos configurativos de la obligación tributaria, así como agrega que: *“este poder-deber conlleva la carga de probar acabadamente los hechos considerados.”*⁹

Adentrando en el análisis de la segunda hipótesis, cuando el administrado pide la apertura de prueba, el mismo artículo 71 del Decreto 500/991 establece: *“Si mediare pedido de parte, deberá disponer la apertura de un período de prueba por un plazo prudencial no superior a los diez días, a fin de que puedan practicarse cuantas sean legalmente admisibles y juzgue conducentes o concernientes al asunto en trámite. La resolución de la Administración que rechace el diligenciamiento de una prueba por considerarla inadmisibile, inconducente o impertinente será debidamente fundada y podrá ser objeto de los recursos administrativos correspondientes.”*

En este caso se observa que el verbo empleado es el correcto, la Administración debe diligenciar la prueba, a excepción de su rechazo por ser inadmisibile, inconducente o impertinente. Asimismo, y de acuerdo a lo ya expuesto, los interesados tienen oportunidad de ofrecer prueba también

⁹ Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo Número 647 del 2003.

cuando evacuan la vista que por los artículos 75 y 76 del Decreto 500/991, y por el artículo 46 del Código Tributario les debe ser otorgada, ello sin perjuicio de que en cualquier momento del procedimiento debe permitirse la aportación de prueba sin que exista un principio de preclusión en tal sentido.

En el procedimiento de determinación tributaria, particularmente, la prueba será recabada, mayormente, en el momento de la inspección, en la que los órganos fiscalizadores poseen las más amplias facultades para controlar la documentación y revisar los estados contables de la empresa, lo que les permite recabar las probanzas necesarias para la determinación (artículo 68). Sin embargo, el contribuyente, -o bien en la inspección, o bien posteriormente dentro del procedimiento, o al recurrir el acto- está facultado para ofrecer diversos medios probatorios, como manifestación del ejercicio de su derecho de defensa, los que deben ser considerados por la Administración, en consonancia con el principio del debido procedimiento.

Así entonces, la prueba puede ser rechazada únicamente en los supuestos establecidos por la legislación, es decir, cuando es inadmisibile, inconducente o impertinente. Es inadmisibile cuando contradice una regla de derecho; es inconducente cuando no es hábil para demostrar los hechos que pretende probar; y es impertinente si no refiere a los hechos que son objeto del procedimiento. El artículo 71 del Decreto 500/991 establece taxativamente las causales por las que, de forma fundada, se rechazará el diligenciamiento de una prueba, por lo tanto, la prueba no puede ser rechazada si la Administración la considera irrelevante al caso, dado que la valoración que se está realizando no corresponde a esta etapa, sino al momento de dictar el acto de determinación o el acto que hace lugar a los recursos o confirma el mismo, esto es, al momento de su valoración. En la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo Número 643 del año 2008 se anula el acto administrativo porque la Administración no admitió una prueba, pues, a su juicio dicha prueba no iba a ser determinante para el resultado final, lo que a criterio del Tribunal no fue una fundamentación adecuada para su rechazo, sino que se debió proceder a su diligenciamiento. De hecho, en opinión de dicho órgano jurisdiccional la prueba sí sería determinante para el resultado del proceso.

En esta etapa corresponde realizar un segundo cuestionamiento, con respecto a la igualdad y a la imparcialidad en el procedimiento administrativo, ya que a la Administración le resulta, en los hechos, más beneficioso decir que la prueba es irrelevante o es impertinente, que diligenciarla y encontrar una evidencia en contra de sus alegaciones. Sin embargo, este razonamiento, además de ilegal, no es el correcto. La Administración no puede tener como fin evitar la prueba en contra de sus alegaciones, negando su diligenciamiento, sino que, de acuerdo a lo ya expuesto, el principio de verdad material impone la obligación de que la prueba a diligenciar sea toda la propuesta (que resulte admisible y conducente), dejando librado a la valoración su relevancia o no al caso, y su importancia en el mismo.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo destaca que todo rechazo de un medio de prueba debe ser fundado,¹⁰ a lo que agregamos que el rechazo de la apertura o del diligenciamiento de las pruebas ofrecidas es una excepción, y, como tal, de interpretación estricta. Es por esto que, de regla, la Administración no solamente debe abrir el período de prueba cuando sea necesario, sino que además no puede rechazar las pruebas ofrecidas por el administrado, salvo resolución fundada en su inadmisibilidad, inconducencia o impertinencia. Pues, si no existe tal resolución, o los motivos no son fundados, se ve vulnerado el derecho de defensa, y con él el debido proceso administrativo, deviniendo ilegal el acto administrativo.

En lo que refiere a la carga de la prueba, la doctrina procesal enuncia que es el imperativo del propio interés, esto es, la necesidad que tiene una parte de probar los hechos que alega, con el fin de satisfacer su pretensión.¹¹ De acuerdo a lo ya expuesto, es la Administración la que tiene el deber de probar los hechos que investiga y alega. Así entonces, no podrá realizar la determinación tributaria, esto es, emitir el acto administrativo que declara la existencia y la cuantía del tributo, sin poseer una plataforma probatoria

¹⁰ Sentencia Tribunal de lo Contencioso Administrativo Número 600 dictada el 2 de setiembre del 2010.

¹¹ v. VÉSCOVI, Enrique; DE HEGEDEUS, Margarita; KLETT, Selva; CARDINAL, Fernando; SIMÓN, Luis y PEREIRA CAMPOS, Santiago; *Código General del Proceso*, T. 4, Ábaco, 1998, p. 70.

suficiente de la que se deduzca el convencimiento de los hechos sobre los que se asienta dicha resolución. Pues, de lo contrario, el acto administrativo carecerá de legitimidad y podrá ser anulado ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, tal como en el fallo Número 247 del 2007 por considerar que: *“Las resoluciones han sido dictadas sin que exista base fáctica que sustente las determinaciones tributarias efectuadas.”*

Por lo tanto, y siendo precisos, no se trata estrictamente de una situación jurídica de carga, sino que el fundamentar las decisiones es una obligación de la Administración, en consonancia con el interés público y con el principio de legitimidad. Específicamente CORREA FREITAS puntualiza: *“El principio de motivación de la decisión es uno de los más importantes del procedimiento administrativo, dado que la inexistencia de motivos o la falsedad de los mismos, es uno de los vicios que genera la nulidad del acto administrativo...”*¹²

Por su parte, Alberto Ramón REAL agrega: *“La fundamentación facilita la interpretación y el contralor del acto y defiende a la buena administración, además de garantizar los derechos de los administrados. El imperio de la legalidad y de la moralidad administrativa interesa a todo régimen - político sano. Por tanto lo que es bueno para los administrados lo es para los entes estatales, cuyo prestigio y eficiencia requiere la convicción popular de su rectitud. Precisamente el juicio de la opinión pública es facilitado por la fundamentación.”*¹³

En materia tributaria, en mérito a la aplicación de los principios generales y al artículo 124 del Decreto 500/991, el órgano fiscalizador debe motivar y fundamentar el acto administrativo que constata el hecho imponible y su infracción. De lo contrario, conforme a lo señalado por REAL, estaríamos en presencia de un acto ilegítimo.

¹² CORREA FREITAS, Ruben: *Los principios del Procedimiento Administrativo en el Decreto N° 500/991*, En: Anuario de Derecho Administrativo, Tomo VII. Montevideo, FCU, 1999, p. 48.

¹³ REAL, Alberto Ramón. *La Fundamentación del Acto Administrativo*. Publicación de La Justicia Uruguaya.

En otros procedimientos administrativos, el contribuyente sí puede tener una verdadera carga de probar, así, por ejemplo, cuando ejerce una pretensión de repetición de tributos, o cuando solicita que se le concedan exoneraciones fiscales. Sin embargo, fuera de estos casos, el administrado debe verse beneficiado si aporta probanzas que le favorecen, mas no se puede ver perjudicado por no generar prueba, ya que nadie está obligado a autoincriminarse. En este último caso, se deberá estar a la prueba fehaciente (y no presuncional) diligenciada por la Administración.

En lo que refiere a la valoración, ésta se define como la apreciación y evaluación que realiza el juzgador sobre los medios de prueba aportados. De acuerdo con el Decreto 500/991, la prueba debe analizarse conforme a la sana crítica y de acuerdo con los principios fundamentales que rigen el procedimiento administrativo. El principio del debido procedimiento y el de defensa hacen que la Administración deba abrir el período de prueba, y proceder minuciosamente a la hora de rechazar una prueba, sin confundir el momento del ofrecimiento con el que corresponde a su valoración.

IV. La Determinación Tributaria: La prueba en el Derecho Tributario

Lo anteriormente expuesto posee aplicación al procedimiento tributario, ya que el Código Tributario se remite, para lo no previsto, a las normas del procedimiento administrativo o del procedimiento contencioso administrativo (artículo 43). No obstante, atendiendo a los particularismos del Derecho Tributario Formal, el mismo Código contiene algunas normas especiales, las que procuraremos analizar en detalle.

Nos referimos particularmente a los artículos 43 y siguientes del Código Tributario, y, en especial, a aquellos que se dedican al procedimiento de determinación. Del estudio de dicha normativa, podemos enumerar algunas de las particularidades de la actividad probatoria en materia tributaria:

- a) Las especiales facultades de la Administración Tributaria y su relevancia en los principios de imparcialidad e igualdad;
- b) La importancia del “conocimiento cierto” y la posibilidad de determinación sobre base presunta;
- c) El deber de colaboración y el derecho del contribuyente a no autoincriminarse; y
- d) Las particularidades de algunos medios de prueba en el Derecho Tributario, en relación a su ofrecimiento y valoración.

a) Facultades de la Administración Tributaria y su relevancia en los principios de imparcialidad e igualdad

En primer lugar, las potestades inquisitivas de la Administración en este procedimiento son mayores, considerando los poderes que la legislación le otorga, lo que en la práctica se ve aún más acentuado. Esto afecta la imparcialidad, y hace que la Administración, en muchos casos, pueda perder de vista su fin principal. En efecto, a modo de ejemplo, el órgano recaudador puede interrogar testigos y efectuar careos, y el artículo 68 establece que “*La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización...*” Sin embargo, debemos analizar estas normas conforme a los principios ya enunciados y, en especial, al principio del debido procedimiento, que posee rango constitucional. En efecto, RODRÍGUEZ VILLALBA señala que con esta redacción no se quiso ni ampliar ni restringir las facultades de la Administración, pues la finalidad fue dotar al órgano de las potestades de fiscalización propias de todo órgano de contralor, las que deben ser ejercidas teniendo en cuenta las garantías de los administrados.¹⁴

¹⁴ RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo. *Facultades de la administración en Materia de Comprobación e Investigación*. Ponencia Presentada en el II Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario. Montevideo, 1995.

Por lo tanto, dichas facultades poseen límites. En primer lugar, ellos surgen de los derechos de los administrados protegidos constitucionalmente. Por otra parte, la aplicación de los principios enunciados anteriormente hace que la Administración deba actuar con razonabilidad, y de acuerdo al principio de proporcionalidad desarrollado por la jurisprudencia alemana. Así entonces, las potestades fiscalizadoras no podrán afectar el contenido esencial de un derecho fundamental, así como tampoco perjudicar innecesariamente al contribuyente. Las preguntas que se realizan, por ejemplo, o la documentación exigida, debe ser aquella que se corresponda con los hechos que se pretenden probar, analizado desde el punto de vista de la razonabilidad.

Será en base a dicha prueba recabada, así como en la aportada por el contribuyente, en que la Administración deberá motivar su acto. Particularmente aplicable al Derecho Tributario, el artículo 67 del Código establece, como requisito de la determinación, *“los fundamentos de la resolución.”* Estos fundamentos deben recabarse en la prueba que se diligencie en el procedimiento de determinación tributaria. Por consiguiente, es en la prueba recabada en la inspección y también en la que aporte luego el contribuyente, en que se deberá apoyar la decisión de la Administración que determinará el tributo y su monto, así como las infracciones que pudieren corresponder.

b) Importancia especial del “conocimiento cierto” y la posibilidad de determinación sobre base presunta

El Artículo 66 del Código Tributario establece el procedimiento a seguir en cuanto a la determinación del tributo, en aras de otorgar la seguridad de los contribuyentes. Esta norma prevé que, en primer lugar, debe primar el conocimiento cierto y directo de los hechos generadores de la obligación tributaria. Luego, si esto no es posible, se debe inducir la existencia y cuantía de la obligación mediante determinadas presunciones expresamente previstas, pero siempre sobre una base cierta y de acuerdo a ratios.

Si bien la Ley no define al “conocimiento cierto y directo de los hechos”, sí establece que se entiende que existe imposibilidad de conocer los hechos únicamente en los casos de inexistencia o de no exhibición de registros contables, cuando la contabilidad se aparte de las normas de técnicas contables, o bien, cuando se demuestre que la contabilidad no concuerda con la realidad; esta última hipótesis de improbable aplicación ya que presupone que se conoce la realidad.

En estos casos, señala el mismo artículo: *“...el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante una o más de las presunciones a que se refiere este artículo, basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que sólo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria.”*

Por lo tanto, aún en la hipótesis en donde existe imposibilidad de conocer los hechos, la norma prohíbe especialmente la determinación del tributo en base a presunciones que no se basen en hechos y circunstancias debidamente comprobadas, así como establece una lista taxativa de indicios, cuya recurrencia por parte del fisco deberá ser fundamentada. La norma en examen intenta salvaguardar los intereses del contribuyente, insertada en el marco de facultades y competencias que la ley expresamente prevé para la actuación de la Administración. Se pretende, entonces, limitar al fisco eliminando cualquier intento de arbitrariedad en la determinación del tributo, prohibiendo el uso de presunciones sobre presunciones.

En igual posición, y ya en el año 1976, decía el Tribunal de lo Contencioso Administrativo: *“...para que estas presunciones sean válidas deben tener las características exigidas por la ley, o sea, se han de relacionar con el hecho de que le sirven de partida, deben ser inequívocas, precisas, directas, claras y concordantes y tales que establezcan la hilación, continuada, sin interrupción,*

*sobre los hechos que sirvan de antecedente, y fundadas en hechos reales y probados, nunca en otras presunciones*¹⁵

Es preciso destacar asimismo, que la misma norma transcripta, consagra la oportunidad que el contribuyente aporte prueba en contra de las presunciones, de modo de llegar al conocimiento cierto y directo de los hechos. Por lo tanto, luego de la inspección y sabiendo que la Administración hará uso de presunciones, el administrado tiene, por mandato legal expreso, el derecho de aportar prueba en contra de dichas presunciones. Este derecho existe al momento de la inspección, luego del acta final de inspección y previo al acto de determinación, y, posteriormente, al momento de interponer los recursos administrativos.

Asimismo, esta prueba debe ser tenida en cuenta y valorada por la Administración, como forma de modificar el criterio al emitir el acto de determinación, pues ahora sí tendrá la posibilidad de conocer los hechos de forma cierta y directa.

El artículo 66, por otra parte, y antes de concluir que: *“En todos los casos deberá fundamentarse en forma circunstanciada la aplicación del criterio presuntivo a la situación de hecho”*, enumera una serie de indicios en los que se debe basar la Administración, como forma de unificar los hechos que constata. Así, le permite, en la hipótesis de imposibilidad de conocer, recurrir a: a) analizar el total de compras o de ventas, sueldos y jornales, consumo de energía u otros insumos; b) incrementar el total de las operaciones realizadas en función de obtener el total de aquellas que se ha omitido documentar; c) a la generalización porcentual de los resultados de controles que se practiquen sobre bienes que representen por lo menos el 10% del valor total del inventario registrado o declarado; d) al promedio del monto de las operaciones controladas en no menos de cinco días de un mismo mes, multiplicados por el total de días hábiles comerciales, para obtener las operaciones presuntas del

¹⁵ Sentencia del TCA No. 200 de 1976, publicada en Revista Tributaria No. 14, p. 384. Cabe destacar que esta sentencia se encuentra vigente aun con el texto actual del artículo 66 del CT ya que el mismo mantiene en el párrafo primero la misma redacción de origen.

sujeto pasivo bajo control durante ese mes; y e) *“Cualquier otro hecho o circunstancia debidamente comprobado que normalmente estuviere vinculado o tuviera vinculación con el hecho generador”*

Por lo tanto, las presunciones a las que acude la Administración deben ser el resultado de alguna de las operaciones a las que permite acudir el artículo 66, no siendo el último literal una apertura a cualquier otra que determine la Administración, sino bajo los límites del interés general y teniendo en cuenta el principio de razonabilidad.

Analizando el Código Tributario conjuntamente con el Decreto 500/991, podemos observar que es obligación de la Administración recabar las pruebas con el fin de llegar a la verdad material, así como comprobar y fundamentar la aplicación de las presunciones. Esto hace que la Administración cumpla con su cometido principal, dictando actos que, ajustados a la realidad, posean la nota de legitimidad.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia Número 364 del 2010 anula parcialmente el acto administrativo dictado por la Dirección General Impositiva por el que se declaró la deuda de la actora por concepto de impuesto a la pequeña empresa, se tipificó mora y defraudación tributaria imponiéndole multas y recargos. El órgano jurisdiccional establece que no existen pruebas suficientes para tipificar la infracción de defraudación, ya que no hay elemento alguno que lleve a la convicción de que la actora haya procedido con engaño o realizado actos que fueran susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la Administración Fiscal, ni se configuran las hipótesis previstas en el artículo 96 del Código Tributario; por consiguiente, concluye que: “No existió un comportamiento activo de parte de la actora, en tanto su conducta se encuadró en omitir el pago de los aportes, y realizar la inscripción a que estaba obligada, lo que incidirá en otros aspectos de su deuda, como la mora, prescripción etc., pero no puede desprenderse de su actitud omisa la intencionalidad fraudulenta, la existencia del dolo, que requiere esa figura infraccional.”

Las presunciones a las que puede acudir la Administración, entonces, están taxativamente enumeradas y no son absolutas, sino que admiten prueba en contrario del administrado. Es menester recordar la opinión de FAGET y VARELA: *“Al respecto no debe perderse de vista que existe un Derecho Tributario Sancionatorio en cuya aplicación las conductas desajustadas a derechos soportan las sanciones correspondientes, de ahí que no deba perderse la óptica de que el único objeto de las presunciones es poder determinar la existencia y cuantía de una obligación tributaria. Y en tal posición sólo podemos considerar adecuada a esta materia la consagración de presunciones simples.”*¹⁶

Cabe destacar que el uso de estas presunciones debe ser realizado de forma razonable, así como se debe permitir al particular generar prueba en contrario, especialmente cuando se utilicen índices aplicables a la generalidad del comercio y de la industria. Así por ejemplo, si la Administración determina ventas en base al consumo de energía o metros cuadrados utilizados, será preciso tomar en cuenta las especiales circunstancias de cada caso, antes de arribar a un porcentaje global de ventas. Un caso que merece especial atención es la inspección en horario pico o en épocas de zafra, evitando extrapolar días de ventas potenciales al resto del año. Proceder administrativa de la manera antes descrita, sin generar por parte de la Administración pruebas ulteriores hace que el acto administrativo puede devenir en ilegítimo y por ende contrario a la regla de derecho.

En conclusión, la Administración solo puede acudir a la determinación sobre base presunta como última medida, cuando no pueda conocer de forma cierta los hechos, concepto legalmente definido por el artículo 66, así como debe fundamentar, igualmente, la base fáctica sobre la que asienta su razonamiento deductivo. Adquiere especial relevancia aquí, como lo hemos resaltado, el deber de la Administración de recibir, diligenciar y valorar la prueba aportada por el administrado, como producto del ejercicio de su derecho de defensa. La Administración, por consiguiente, además de las limitaciones en cuanto al

¹⁶ FAGET, Alberto y VARELA, Alfonso. *La Prueba del Contribuyente en contra de la Determinación sobre base presunta*, en: Revista Tributaria Número 69, 1985, p. 475.

procedimiento inspectivo y de determinación, tiene una potestad reglada de abrir un período de prueba, con el fin de esclarecer los hechos de la realidad, así como debe admitir la prueba ofrecida por el administrado, la que valorará en un momento posterior, cuando dicte el acto que ponga fin al procedimiento.

c) El deber de colaboración y el derecho del contribuyente a no autoincriminarse

El deber de colaboración y suministro de información que posee el administrado en Derecho Tributario¹⁷ hace que, en los hechos la carga de la prueba se vea desvirtuada. En la Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo número 629 del año 2009 –en fallo que discrepamos- se confirma el monto de la infracción determinado por presunciones, haciendo especial alusión a la falta de prueba aportada por el contribuyente en su oportunidad de defensa: *“A juicio del Tribunal, se puede considerar que la actuación comercial de la empresa y de sus representantes en cierta forma avala el procedimiento, puesto que la DGI carecía de herramientas por la falta de instrumentación o documentación debida de las ventas, lo que hace aplicable el régimen de presunciones (Código Tributario, Concordado y Anotado, págs. 414 y ss.). Además, la demandada contó con los escasos elementos que le facilitó la actora y si ella pretendía que la Administración*

¹⁷ El artículo 70 del Código Tributario dice: *“(Obligaciones de los particulares).- Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán: a) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores; b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones; c) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes; d) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte; e) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas; f) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria; g) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.”*

realizara la determinación en base a otros elementos, los debió aportar (art. 66, inc. 2). Lo que no hizo.”

Por el artículo 70 del Código Tributario, el particular tiene el deber de colaborar y aportar documentación a la actividad fiscalizadora del Estado. ¿Qué ocurre si esto no sucede? Pues, algunos incumplimientos de índole formal podrían configurar contravención, y, más aún, constituyen una presunción de la intención de defraudar (artículo 96 del Código Tributario). Sin embargo, consideramos que el derecho de defensa del contribuyente se compone, entre otros elementos, por el derecho a no suministrar prueba en su contra. La solución del Pacto San José de Costa Rica¹⁸ para los procesos jurisdiccionales admite ser extrapolada y aplicada al procedimiento de determinación tributaria en tanto lo que hace es definir y determinar la propia esencia del concepto de “defensa”.

En este sentido, el Tribunal Constitucional Español ha expresado: *“Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable ... son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable.”*¹⁹

El principio de no autoincriminación ha sido enunciado en numerosos pactos internacionales, así como tiene recepción en normas de derecho comparado (por ejemplo el artículo 24.2 de la Constitución Española), ingresando a nuestra Constitución por el artículo 72. En doctrina,²⁰ se ha dicho que este derecho

¹⁸ El Pacto San José de Costa Rica, aprobado por la Ley 15.737, en su artículo 8 lit. g dice: *“...Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.”*

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Español Número 149 del 15 de Junio de 2009.

²⁰ RIBES RIBES, Aurora y NUÑEZ GRAÑÓN, Mercedes. *La doctrina del tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el Derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y*

tiene su origen en el common law anglosajón, bajo la máxima enunciada como: *a man could not be made the deluded instrument of his own conviction*, y que ha tenido desarrollo en el derecho tributario a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.²¹ En su tratamiento, es menester aplicarlo al procedimiento de determinación tributaria, considerando, por tanto, que los deberes de colaboración del contribuyente deben interpretarse conjuntamente con los derechos que constitucionalmente posee.

El Tribunal Constitucional Español ha aclarado que este principio rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetado en la imposición de cualquier sanción, sea penal, administrativa en general, o bien tributaria en particular, *“pues el ejercicio del ius puniendi está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que pueden defenderse las propias posiciones”*²²

Este principio, en conexión con los hechos configurativos de la obligación tributaria y con la presunción de inocencia, sirve no solamente para no obligar al contribuyente a declarar en su contra, sino para tener el derecho de no aportar prueba que lo lleve a autoinculparse. En efecto, es la Administración la que debe probar tanto los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria como a los supuestos hechos que configuran la infracción, sin embargo si el contribuyente es reticente o no aporta los documentos ello no puede convertirse -a la luz de nuestra Constitución- en una sanción indirecta sea en la determinación del tributo, en su cuantía o en la configuración de las sanciones.

En definitiva, un acto administrativo sin prueba, basado en hechos alegados y no probados por la Administración, aún cuando no controvertidos por el particular, no resulta en nuestro ordenamiento jurídico un acto de por sí legítimo.

sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia. Presentación en las XXI Jornadas de ILADT, 2000, Brasil.

²¹ Por ejemplo, ver Sentencia del caso Funke vs. Francia, dictada el 25 de Febrero de 1993.

²² Sentencia del Tribunal Constitucional Español Número 76 del 26 de abril 1990.

d) Los medios de prueba en el Derecho Tributario: sus particularidades

Recapitulando, y de acuerdo a lo ya analizado, todo acto administrativo debe tener, para ser legítimo, diversos elementos exigidos por el Decreto 500/991. En lo que refiere al acto de determinación, el Código Tributario se encarga de enumerar los elementos esenciales, tales como la fecha y firma del funcionario, la indicación del tributo y del período fiscal si correspondiere, la discriminación de los importes exigibles por tributos, intereses y sanciones, así como la fundamentación de la resolución. Es en este último elemento en que nos concentramos en los apartados anteriores y en el que seguiremos haciendo hincapié, pues no se trata de un mero formalismo, sino de la verdadera fundamentación del acto dictado.

El Código Tributario admite el diligenciamiento de diversos medios probatorios, a los efectos de investigar y motivar las decisiones administrativas. En efecto, los artículos 56 a 59 se dedican a explicitar la aplicación de algunos medios, sin perjuicio del reenvío general a las demás normas de derecho administrativo y la aplicación de los principios generales de derecho, de acuerdo al artículo 43 ya analizado.

No pretendemos aquí realizar un examen exhaustivo de todos los medios probatorios, sino únicamente esbozar algunas reflexiones sobre aquellos que, por mención del Código Tributario, tienen una regulación especial, así como en lo que concierne a sus oportunidades de ofrecimiento y diligenciamiento.

En primer lugar, en lo que refiere a la prueba testimonial, el artículo 57 prevé la posibilidad de que el administrado presente testigos, los cuales serán interrogados por la Administración. Con respecto a ello, y también a la posibilidad de disponer un careo, es menester aclarar que el diligenciamiento de la prueba testimonial debe hacerse dándole la oportunidad al contribuyente de controlar esta prueba con la asistencia letrada correspondiente. En este caso, particularmente, de controlar las preguntas que se realizan, así como la

oportunidad de ahondar en detalles no aludidos por la Administración. El artículo 71 del Decreto 500/991, aplicable por la remisión del artículo 43 del Código Tributario, establece: *“Las partes tienen derecho a controlar la producción de la prueba; a tal efecto, la Administración les comunicará con antelación suficiente el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba y les hará saber que podrán concurrir asistidos por técnicos.”*

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la Sentencia Número 27 del 7 de febrero de 2007, anula un acto administrativo dictado por el Banco de Previsión Social, por estar fundamentado en una prueba no controlada por el administrado. En el caso, se hace uso de una prueba documental contenida en un soporte informático, que fue copiada y no impresa por el órgano fiscalizador, habiéndose omitido entregar copia al representante de la Empresa. El Tribunal concluye: *“...dicho material, recién fue abierto e impreso en las oficinas del B.P.S., sin la intervención de un representante responsable de la firma accionante. Por ende, resultaron claramente afectadas las garantías del administrado, de acuerdo a lo que establece el art. 45 del Código Tributario.”*²³

Por otra parte, y por una cuestión de imparcialidad, los funcionarios que hayan intervenido o deban intervenir en la sustanciación del expediente, no podrán prestar declaración como testigos (artículo 59). Esta norma contempla el posible conflicto de intereses que se daría frente a una declaración testimonial del funcionario investigador. Sin embargo, es necesario destacar que este funcionario tampoco puede valorar la prueba, ya que, de lo contrario, se vería viciada la fundamentación del acto administrativo.

Cabe destacar, por otra parte, que los demás medios probatorios previstos en la legislación también son admisibles, siempre que sean conducentes y pertinentes. La doctrina, al analizar el artículo 56 del Código Tributario, categoriza a la prueba pericial como excepción, ya que las normas que rigen el

²³ El artículo 45 del Código Tributario, especialmente aplicado en el caso, expresa: *“(Formulación de actas).- Las diligencias y comprobaciones que realicen los funcionarios se documentarán en actas circunstanciadas suscritas por los mismos, de las que se dejará copia al interesado. Éste también deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante.”*

peritaje en vía contenciosa no son de aplicación. En efecto, tanto el Fisco como el administrado podrán agregar informes y dictámenes técnicos, “...los que serán valorados en su oportunidad.” ¿A qué refiere la norma con este último enunciado? ¿Qué valoración tendrá esta prueba? Consideramos que, conforme a las demás normas administrativas y procesales que rigen en nuestro derecho, el peritaje nunca tendrá el valor de una prueba tasada, sino únicamente será un medio de prueba a valorar, en este caso, por la Administración, entre los demás medios probatorios.

Un aspecto esencial a considerar en el Derecho Tributario y, particularmente, en lo que al acto de determinación refiere es la prueba por presunciones. De acuerdo a lo ya analizado, los fallos jurisprudenciales del Tribunal de lo Contencioso Administrativo son constantes en aludir a la imposibilidad de acudir a presunciones, si no es sobre una base real, y como forma supletoria, únicamente cuando exista imposibilidad de conocer de forma cierta y directa los hechos, entendiéndose por tal, la situación prevista por el artículo 66. Aún así, es necesario destacar que la aplicación de presunciones es de excepción, y, por tanto, debe realizarse con extrema cautela, procurando siempre motivar el acto con hechos objetivos de la realidad y sus respectivas probanzas.

En lo que refiere a la oportunidad para diligenciar las pruebas, resulta evidente que la Administración recabará la prueba necesaria en el procedimiento inspectivo. Ante esto, corresponde cuestionar con qué instancia cuenta el contribuyente para ofrecer contraprueba, o para probar los hechos que alegue. De acuerdo a la normativa vigente, es obligación de la Administración conferir vista previa al administrado del expediente y del acto administrativo a dictar. Muchas son las sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que anulan actos dictados sin la correspondiente vista previa.²⁴ Ante ello: ¿Es importante cumplir con la previsión legal o se trata de una mera formalidad? Al respecto, el Tribunal ha dicho que mediante esta vista se pone al administrado en conocimiento de los hechos alegados por la Administración que le provocarán una consecuencia lesiva, así como se le da la oportunidad de

²⁴ v. Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo números: 316 de 1995, 40 de 1998 y 359 de 2001, entre otras.

ofrecer las pruebas que crea pertinentes, como forma de demostrar lo contrario. El derecho de defensa adquiere aquí especial relevancia, ya que la Administración tendrá la obligación de aceptar y diligenciar la prueba ofrecida, antes del acto de determinación. Nos es suficiente con citar lo que éste órgano jurisdiccional ha dicho en la Sentencia No. 425/1997: *“...la obligación de otorgar la previa vista en casos como el presente, de determinación de oficio sobre bases presuntas de una deuda tributaria, tiene bases constitucionales y ha sido plasmada a nivel reglamentario. Al omitir la previa vista en el caso, la Administración demandada ignoró lo establecido por los arts. 12, 66 y 72 de la Constitución y 76 concordantes del decreto N° 500/91, del 27/9/91.”*

En la práctica, resulta observable la omisión de la Administración en conferir vista, o aún en diligenciar la prueba ofrecida por el administrado. Sin embargo, es necesario hacer una precisión más allá de estas normas, pues de nada serviría que se le confiriera vista y se diligenciara la prueba propuesta, si al momento de la valoración no serán consideradas. Por lo tanto, la valoración de la prueba debe tener un contenido trascendente. La vista y el ofrecimiento de probanzas por parte del administrado no se deben considerar como una mera formalidad o formalismo impuesto por la ley, sino que deben adquirir especial relevancia al ser el momento en el que el contribuyente podrá defenderse, para lo cual debe ser escuchado. La posibilidad de generar prueba no precluye en ninguna instancia hasta tanto el acto no adquiera firmeza, o bien por haber sido confirmado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, o por haber transcurrido los plazos que habilitan a ejercer una acción anulatoria.

En este sentido, expresa REAL: *“La participación de los interesados en el procedimiento contradictorio, previo al acto, sólo cumple su función si los hechos invocados, la prueba producida y las razones expuestas, por dichos participantes, son tornados seriamente en cuenta, en la fundamentación, por el órgano que debe decidir mediante el acto culminante del proceso. Deben examinarse esos elementos de juicio, ya sea para descartar su influencia en lo*

*que se debe resolver (por no ser pertinentes o convincentes) o para recibir en la decisión el influjo proveniente de su pertinencia y racionalidad.*²⁵

Concentrándonos en la valoración, si bien la legislación indica que se deben valorar las pruebas de acuerdo a la sana crítica, la Administración debe buscar, como fin, el dictado de actos legítimos. Por lo tanto, la valoración resulta una etapa fundamental para la motivación del acto. En definitiva, la legitimidad no estará dada solo por cumplir con los requisitos formales que impone la ley, sino, fundamentalmente, será necesario darle una motivación al acto, y que la misma esté contemplada tanto en las probanzas recabadas por la Administración, como en la oportunidad del administrado de demostrar lo contrario, así como en la valoración que se ha hecho de toda la prueba aportada.

e. La situación especial de los contribuyentes frente a denuncias anónimas

Antes de culminar, es necesario prestar atención a la situación jurídica subjetiva en que se encontrará el contribuyente ante una denuncia anónima, pues la Administración partirá erróneamente de la veracidad de lo expuesto por el denunciante, y, en la práctica, será el contribuyente denunciado quien, para ésta, tendrá la carga de demostrar lo contrario.

Conforme a lo ya expuesto en este trabajo, el denunciado en este caso no debe ser perjudicado por no generar prueba, y no puede ser obligado a autoinculparse. Por tanto, será la Administración la que deberá investigar si así lo cree pertinente, teniendo en cuenta los principios aplicables al caso, y particularmente desechando cualquier presunción de veracidad de la denuncia anónimamente realizada.

Creemos, por otra parte, que un Estado de Derecho el uso por parte de las Administraciones fiscales de las denuncias anónimas para investigar hechos configurativos de obligaciones tributarias o ilícitos fiscales, debe ser interpretado en forma restrictiva. En efecto, puede dar lugar al inicio de una

²⁵ REAL, Alberto Ramón. Ob. cit.

investigación fiscal, nunca la base de un acto de determinación, ya que estamos en presencia de un instituto que en nuestra Constitución Nacional no tiene cabida por afectar el derecho de defensa y la forma democrática republicana de gobierno. Estos institutos tienen su origen en Estados autoritarios y fascistas y por ende su uso debe ser medido a la luz de la valoración de la prueba en forma restringida.

V. La Finalidad del Procedimiento Probatorio: La Motivación del Acto de Determinación

¿Cuál es la finalidad del procedimiento probatorio? Una vez analizado el mismo, podemos concluir, de acuerdo a lo ya expuesto, que se quiere, por un lado, averiguar la verdad material y, en el caso del procedimiento de determinación, llegar a declarar el nacimiento de la obligación tributaria y su correspondiente cuantía. Por otro lado, se le otorga al administrado una oportunidad para diligenciar la prueba que crea pertinente, demostrando los hechos que alegue. Por lo tanto, la finalidad del procedimiento probatorio para la Administración será motivar el acto de determinación, como acto administrativo que pondrá fin al procedimiento.

Es mediante la inspección –previa orden de inspección debidamente documentada y fechada- que pone en práctica su potestad fiscalizadora, orientada a la constatación de un hecho imponible y la probanza del mismo. La motivación del acto administrativo es la expresión concreta de la causa o motivo del mismo, es decir, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan.²⁶

Así entonces, GARCÍA DE ENTERRÍA expresa que: *"Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya*

²⁶ PÉREZ BENECH, Viviana. *Motivación del acto administrativo: análisis de criterios jurisprudenciales y admisibilidad de su omisión alegando la reserva de las actuaciones*, consultado en La Ley Online.

consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto".²⁷

En nuestro medio, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha expresado: *"La motivación consiste en exteriorizar clara y sucintamente las razones que determinan a la autoridad a emitir el acto administrativo. No constituye un recaudo formal más del acto, sino que responde a ciertos valores trascendentes, entre ellos el que caracteriza al Estado democrático de que todos sus actos tienen que ser públicos..."*²⁸

Es por lo expuesto que el procedimiento probatorio debe servir de fundamentación del acto de determinación. En caso de que no se diligencien las pruebas propuestas luego de la inspección y antes de la determinación, el acto administrativo es ilegítimo. Asimismo, luego del diligenciamiento, el administrado debe contar con mayores garantías respecto a su valoración, pues será necesario tanto referirse a ellas para calificar su influencia en la resolución final, como para descartar su relevancia.

Cuando la legislación exige resolución fundada para la solicitud de embargo como medida cautelar,²⁹ o para la tipificación de la sanción de defraudación,³⁰ no hace más que confirmar la necesidad de la motivación del actuar de la Administración. La Administración debe alegar los elementos probatorios suficientes para demostrar la fundamentación de su accionar. Esta resolución, por tanto, será fundada solo cuando el fisco manifieste los motivos que lo llevan a tomar dicha decisión, así como cuando posea elementos fácticos y jurídicos suficientes para demostrar sus alegaciones. Por consiguiente, la mención a la prueba es esencial para poder cumplir con la resolución fundada como requisito que impone la ley en la adopción de este tipo de medidas.

²⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*, t. 1. Madrid, Civitas, 1989, p. 549.

²⁸ Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo número 194 del 2004.

²⁹ El artículo 87 del CT dice: *"La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva..."*

³⁰ El artículo 96 del CT dice: *"La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso."*

Por lo tanto, la fundamentación de la resolución, además de justificar el accionar administrativo, constituye una garantía para el administrado, a quien se le deberá no solamente dar vista y oportunidad para diligenciar las probanzas que crea pertinentes, sino la efectiva motivación del acto, alegando los hechos, la prueba y el derecho aplicables a la resolución que le causa un perjuicio. En definitiva, si la Administración no recaba la suficiente prueba para determinar el tributo o las eventuales infracciones, se debe entender que el acto es ilegítimo por ser contrario a la regla de derecho.

VI. Conclusiones

A modo de conclusión, es preciso destacar que la regulación de la prueba no es exhaustiva en nuestro derecho, y menos aún en lo que concierne al derecho tributario. La regulación es escasa y fragmentaria, debiendo, muchas veces, regularse de acuerdo a normas supletorias, por principios generales del derecho, o aún por hábitos de la práctica, siempre partiendo de la aplicación de los principios de debido procedimiento, defensa y verdad material.

El procedimiento probatorio que lleva a la determinación tributaria resulta fundamental como forma de motivar la resolución que adopta la Administración. Todo acto administrativo debe ser fundamentado, y mayor aún, el acto que establece las infracciones requiere un antecedente probatorio suficiente para constatar su legitimidad, pues integra el derecho punitivo.

Es por esto que, el acto de determinación, definido como el acto que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía, debe corresponderse con la prueba recabada y producida. Luego de la inspección y antes del dictado del acto de determinación, el contribuyente tiene el derecho de ofrecer las probanzas que crea pertinentes, las que deben ser diligenciadas y valoradas. Mayor aún, luego de éstos, su oportunidad de ofrecer prueba no precluye,

pudiendo hacerlo al momento de recurrir el acto, y, eventualmente durante el transcurrir del proceso contencioso anulatorio.

Es importante que esta prueba sea realmente valorada y tenida en cuenta por la Administración. En este punto, es particularmente trascendente que el funcionario que investiga y recaba las probanzas no sea el mismo encargado de la valoración y del dictado del acto administrativo. Este funcionario, además, debería referirse a toda la actividad probatoria, tanto para calificar su influencia en el resultado final, como para descartar su relevancia.

Uno de los requisitos del acto de determinación, es la existencia de una resolución fundada. Por lo tanto, el deber de la Administración no consiste solamente en recabar pruebas desde un punto de vista formal, sino que, de acuerdo a la definición sustancial de prueba y su conjunción con los principios aplicables a la materia, habrá resolución fundada únicamente cuando la misma se asiente sobre un conjunto de elementos fácticos, cuya veracidad debe ser suficientemente acreditada haciendo mención expresa de la prueba producida.

Las facultades de la Administración en esta materia, lejos de ser exorbitantes, están específicamente limitadas en el Código Tributario, y deben interpretarse conforme a los principios y derechos de los administrados, vale decir de manera restrictiva. Si nos proponemos cuestionar la efectividad del procedimiento probatorio, debemos analizarlo desde la perspectiva de ambas partes intervinientes; esto es, teniendo en cuenta la necesidad de fiscalización de la Administración, pero también, y especialmente, los derechos del administrado. Por lo tanto, y dada la importancia fundamental que posee la prueba dentro del procedimiento de determinación tributaria, muchas veces mayor a la que se podrá aportar luego en una instancia jurisdiccional, ésta debe recabarse con especial atención a las garantías que le corresponden al administrado, procurando que el acto a dictarse, debidamente fundamentado, cumpla con la nota de legitimidad exigida por nuestra legislación.