

# TEORIA DE LA PRUEBA. NOCIONES ELEMENTALES

## TEST THEORY. ELEMENTARY NOTIONS

---

**Ab. Lorena G. Montiel<sup>1</sup>**

---

### RESUMEN:

En el desarrollo de este trabajo vinculado con la prueba en el ámbito del Derecho Tributario se analiza desde su contenido hasta llegar a su significancia en el contexto de la determinación de oficio. La prueba es de vital importancia tanto para demostrar la ocurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas impositivas y de las que resulten de aplicación supletoria, como así también de aquellos mediante los cuales se niega la aplicación de las mismas o su correspondencia con el hecho analizado.

La actividad probatoria en el procedimiento administrativo cumple la misma finalidad que la actividad probatoria en los procesos judiciales, la cual se trata de convencer al juzgador de la realidad de los hechos, aunque mediante la utilización de procedimientos distintos. El trabajo identifica los tipos de pruebas, la clasificación de las mismas, el tratamiento de los hechos nuevos dentro de ella y la finalidad como la búsqueda de establecer la verdad material del hecho

### SUMMARY

In the development of this work linked to the evidence in the field of Tax Law, it is analyzed from its content to its significance in the context of the ex officio determination.

The proof is of vital importance both to demonstrate the occurrence of the facts that constitute the presupposition of the tax regulations and those that result from supplementary application, as well as those through which the application of the same is denied or its correspondence with the analyzed event.

The evidentiary activity in the administrative procedure fulfills the same purpose as the evidentiary activity in judicial processes, which is to convince the judge of the reality of the facts, although through the use of different procedures.

The work identifies the types of evidence, their classification, the treatment of new facts within it and the purpose as the search to establish the material truth of the fact.

---

<sup>1</sup> Abogada, egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (U.B.A.). Ayudante de cátedra Teoría y Técnica Impositiva II, de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de Buenos Aires. Conferencista en temas de la especialización Tributaria. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF). Colaboradora de: Doctrina Tributaria Editorial Errepar, Trabajos presentados en Congresos, Simposios Tributarios, Jornadas Nacionales y Provinciales. lmontiel@taxlegal.com.ar. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-4782-1735>

**PALABRAS CLAVE:** Clasificación - objeto - hechos - finalidad - principios generales - actividad probatoria - carga de la prueba

**KEY WORDS:** Classification - object - facts - purpose - general principles - evidentiary activity - burden of proof

---

## I. Introducción

El presente ensayo analizará a la prueba en el ámbito del Derecho Tributario.

Se analizará su contenido, para concluir con su representatividad y significancia en el contexto de la determinación de oficio, todo ello de la mano de las cuestiones vinculadas con los principios constitucionales aplicables al procedimiento administrativo y los consecuentes planteos de nulidad del acto.

En el ámbito del Derecho Tributario, dicha labor es de vital importancia tanto para demostrar la ocurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas impositivas y de las que resulten de aplicación supletoria, como así también de aquellos mediante los cuales se niega la aplicación de las mismas o su correspondencia con el hecho analizado.

## II. Clasificación de la prueba.

En un primer análisis para comenzar a abordar el tema hacemos un breve análisis de las características de la prueba, que puede clasificarse en:

**II.1. Directa e indirecta:** La característica de la prueba directa es que el hecho percibido coincide con el hecho objeto o fuente de la prueba, en tanto que para la indirecta el hecho objeto de la percepción es diferente del hecho objeto de la prueba.

**II.2. Históricas y críticas:** La prueba histórica es siempre indirecta porque el juez no inspecciona el hecho a probar no lo percibe directamente, pues objeto de su percepción es la persona o la cosa que lo representa.

**II.3. Simples y compuestas o complejas:** La prueba simple es aquella que por sí sola puede llevar al juez a la convicción sobre el hecho por demostrar, en tanto que las complejas o compuestas requieren de su complementación con otras simples

**II.4. Plena y semiplena:** La prueba plena es aquella que se basta por sí misma para tener por cierto el hecho afirmado, en tanto que la semiplena prueba es aquella que requiere de otros medios probatorios para lograr tal fin.

**II.5. Preconstituida o circunstancial:** La prueba preconstituida es aquella que se forma antes del proceso, como por ejemplo la prueba documental; en tanto que la circunstancial es aquella que se constituye durante el proceso, como por ejemplo la prueba testimonial.

### III. Objeto de la prueba.

Las partes en un proceso se obligan a demostrar la real coincidencia entre la situación prevista en la misma con la cuestión debatida en la contienda y el problema se centraliza entonces en probar dicha conexidad.

Cada parte debe afirmar y probar aquellos hechos que sustentan su pretensión jurídica, pero son éstos los que quedan sujetos a prueba, en la medida en que de ellos se puedan extraer consecuencias jurídicas que interesen a la *litis*.

Así cada medio de prueba se refiere a la existencia de hechos.

En ese contexto el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación<sup>2</sup> (CPCCN) establece que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. En síntesis, el objeto de la prueba lo constituyen los hechos sobre los cuales recaen las afirmaciones<sup>3</sup>

Siguiendo este orden de ideas tanto en el Artículo 17° de la Ley de Procedimiento Fiscal<sup>4</sup> (LPF), como en el Código Tributario de Córdoba (Ley 6.006<sup>5</sup>) (CTC), en su artículo 66° disponen que:

*“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el Juez Administrativo, con una vista al contribuyente y/o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince (15) días formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho, ...”*, agregando éste último una limitación referida a la prueba testimonial.

Por otro lado, en el ámbito del Derecho Tributario rige el principio de la carga probatoria establecido a través del artículo 377 del CPCCN, quedando a cargo del fisco la acreditación de la prueba suficiente que justifique o sustente la determinación de oficio incoada<sup>6</sup>.

Se plantea también en este tema, lo referido a la obligación de prueba de los hechos negativos, que se origina a partir del brocárdico *“negativa non sunt probanda”*, que se interpreta como enunciando que tales hechos no deben ser probados.

Se debe excluir del mismo a las negaciones formales o aparentes, pues se trata nada más que de una habilidad dialéctica para decir que lo ocurrido es lo contrario.

Como síntesis de este punto de análisis podemos decir que el hecho negativo invocado como causa de la pretensión del fisco o del contribuyente puede y debe ser probado por la parte que lo alega, salvo que por tratarse de un hecho simple indefinido su prueba resulte de imposible producción

<sup>2</sup> En el ámbito de los tributos nacionales se recurre a este código como norma de aplicación supletoria tal como lo deriva el artículo 116° de la Ley 11.683.

<sup>3</sup> CNACAF, Sala V, TELEFÓNICA DE ARGENTINA SA. 19/5/2009.

<sup>4</sup> Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

<sup>5</sup> Texto ordenado por el Decreto 550/2023.

<sup>6</sup> TFN, Sala B, UTE SEDA SA-ALPRE SA, 12/2/2010.

Se determina así específicamente los medios probatorios y que necesariamente sean conducentes para poder llegar a la verdad material.

#### **IV.- Hechos objeto de prueba.**

##### **IV.1. El Hecho articulado:**

El 2º párrafo del artículo 166º de la LPF pone un límite al objeto de la prueba que se halla restringido a los hechos afirmados por las partes en la debida oportunidad procesal, en este caso, al momento de contestar la vista, toda vez que establece expresamente que los que no han sido alegados al dictarse – en la siguiente instancia - la correspondiente resolución en el procedimiento determinativo de oficio no pueden ser materia de acreditación, y por ende, también le está vedado al juzgador investigar su existencia.

Por su parte artículo 200 Código Procesal Civil y Comercial establece que “*Libertad probatoria. Los interesados podrán ofrecer prueba sobre todos los hechos que creyeran convenir a su derecho.*”.

En el ámbito tributario la vista determinativa de oficio implica el *thema probandum*, pero una vez realizada la contestación de vista, producidas las pruebas ofrecidas o no y dictada la resolución determinativa, la cuestión a resolver se transforma en el *thema decidendum*<sup>7</sup>.

##### **IV.2. El hecho controvertido y conducente:**

En un proceso de carácter dispositivo<sup>8</sup>, un hecho adquiere la condición de controvertido en la medida en que siendo afirmado por una parte no resulta expresamente admitido por la otra, convirtiéndose a raíz de ello en objeto de prueba.

Así el hecho pasa a configurar una afirmación unilateral, manteniendo su necesidad probatoria para lograr su demostración en el desarrollo del proceso.

A los fines expuestos, son conducentes los hechos provistos de una relevancia tal que puedan influir en la decisión del conflicto, careciendo de tal condición aquellos que aun siendo controvertidos no alterarían el sentido de la contienda.

#### **V.- Hechos exentos de prueba.**

##### **V.1. El hecho notorio.**

Lo que hoy podría interpretarse como un hecho notorio puede variar en el tiempo y en el espacio, así también, el artículo 364 del CPCCN ordena que no serán admitidas pruebas “manifiestamente improcedentes o superfluas o meramente dilatorias”.

El Código Civil y Procesal de Córdoba, por su parte, en su artículo 199 limita de cierta forma la prueba en cuanto dispone que “*Pronunciamiento sobre pertinencia. Serán inadmisibles las pruebas que sean manifiestamente improcedentes, inconducentes, meramente dilatorias o estuvieren prohibidas por la ley. El tribunal podrá pronunciarse sobre la pertinencia y conducencia de la prueba ofrecida por las partes.*”

7 TFN, Sala B, SILVESTRI, Luís, 7/07/2010.

8 Sistema Dispositivo corresponde a las partes el ejercicio de la pretensión y ellas fijan la cuestión litigiosa, es decir, el *thema decidendum*; establecen los hechos y utilizan los medios de prueba que estimen más ventajosos dentro de lo permitido por la ley.

En general, la doctrina considera que el hecho notorio no requiere de la prueba, aunque discrepa en cuanto a si puede ser tomado o no como fundamento de la decisión sin alegación de parte.

En un proceso de carácter dispositivo se prevé que el hecho notorio, en la medida en que sea alegado como tal, no requiere de la producción de prueba, excepto que se constituya en fundamento de la pretensión (en este caso del fisco) o de la defensa (el contribuyente), en cuyo caso la notoriedad no releva a las partes del cumplimiento de la carga de probarlo.

## V.2. El hecho presumido por la ley.

El artículo 18 de la LPF determina presunciones que no sustituyen la obligación de probar el hecho que se alega al momento de aplicarlas, dado que simplemente son normas que determinan un criterio para recomponer la base imponible presuntamente omitida. Se clasifican en:

- a) presunciones *iuris et de iure* y,
- b) presunciones *iuris tantum*.

Las presunciones *iuris et de iure* no admiten prueba en contrario, en tanto que las *iuris tantum* si admiten. En el ámbito del Derecho Tributario, ambas parten de una situación en común signada por la necesaria existencia del hecho cierto que las motiva, y que permite conducir a un hecho presunto con el cual aquel mantiene una relación de causalidad y conexidad atribuida por la ley queda sujeto al ámbito probatorio.

Tanto la LPF como el CTC prevén que en aquellas presunciones que no admiten prueba en contrario, no se releva al fisco de la comprobación de la existencia del hecho cierto en virtud del cual se parte para la aplicación de la misma, sino que simplemente releva de prueba el tránsito del hecho cierto a la presunción.

En las restantes – en las que se admite prueba en contrario – el contribuyente queda habilitado para probar tanto la inexistencia del hecho cierto como también la vinculación de este con el hecho presunto. Al igual que en la anterior el fisco no queda relevado de probar la existencia del hecho cierto, que representa el punto de partida de la presunción.

## V.3. El hecho admitido

El hecho admitido expresamente por una de las partes no puede ser objeto de la prueba, no siendo así para el caso del hecho que deriva de una admisión tácita por rebeldía, por ejemplo, o de la no contestación de la demanda, o de la contestación con evasivas o negativas de carácter genérico, que, aunque en rigor de verdad no le quitan el carácter de hecho controvertido.

## V.4. El hecho no afirmado.

El hecho no afirmado no puede ser objeto de prueba en el marco de un proceso dispositivo, pues él no existe como tal en el ordenamiento aplicable.

Por su parte el Juez no puede desplazar la instrucción sobre un hecho jurídico diverso de aquel que las partes han hecho valer, porque esto significaría cambiar la acción o la excepción que las partes han propuesto. Es así que el artículo 364, 1º párrafo del CPCCN señala que no podrán producirse pruebas sino “...sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos”.

En el sistema inquisitivo<sup>9</sup>, el hecho no afirmado puede ser parte de la actividad probatoria en la medida en que surja a partir del dictado - por parte del fisco o del tribunal interviniente - de medidas para mejor proveer.

### **V.5. El hecho cuya prueba prohíbe la ley.**

Tampoco puede constituirse en objeto de prueba los hechos cuya investigación o prueba estén expresamente prohibidos por el ordenamiento procesal, aun cuando mantengan una relación con la materia sujeta a debate. No se trata de una prohibición a determinada prueba, sino que se refiere a una ilicitud del hecho que puede constituirse en posible objeto de la prueba.

### **VI. Hechos nuevos como prueba en el proceso.**

Los hechos nuevos son el conjunto de sucesos que se conectan con el proceso y se integran con posterioridad a las presentaciones realizadas por las partes y tiene por objeto preservar el principio de seguridad jurídica a partir de autorizar la incorporación al proceso de un hecho o documento que resulte conducente para resolver la cuestión tratada. Las características de un hecho nuevo son las siguientes: a) deben ser específicamente hechos, b) su producción o conocimiento por la parte que lo alega, debe ser posterior a la presente de las partes, c) deben referirse estrictamente al contenido de las pretensiones invocadas en los escritos constitutivos del pleito, y obviamente no pueden importar la transformación de la pretensión.

Ambas partes podrán invocar hechos nuevos y cualquier tercero que intervenga en el proceso.

### **VII.- Finalidad de la prueba**

La finalidad de la prueba en el derecho tributario también es entendida – como en otras ramas del derecho – como la búsqueda con el fin de establecer la verdad material del hecho; y no tendría por finalidad convencer al juez respecto de esa verdad.

En consecuencia, el propósito de la prueba sería el de formar la convicción del juez acerca de la verdad material del hecho alegado, con los medios, en la forma y oportunidad que el ordenamiento determine.

Cuando hablamos de oportunidad, el CTC, en su artículo 66° dispone que:

*"(...) El interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a cinco (5) días.*

*El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección.*

*La Dirección podrá disponer medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite, con noticia al interesado.*

*Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer, la Dirección dictará resolución motivada dentro de los noventa (90) días siguientes, la que será notificada*

---

<sup>9</sup> En el procedimiento administrativo rige este principio de impulsión e instrucción de oficio sin perjuicio de la actuación de los interesados

*al interesado incluyendo, en su caso, las razones del rechazo de las pruebas consideradas inconducentes o no sustanciadas. (...)*”.

Mientras que su decreto reglamentario en su Artículo 62 dispone que: *“Una vez vencido el término que fije la Dirección para la producción de la prueba y su prórroga si la hubiere, de acuerdo a lo previsto en el artículo 66 del Código Tributario Provincial, se considerará finalizado el período de prueba sin necesidad de comunicación alguna por parte de la Dirección al contribuyente y/o responsable.”*.

Al respecto, la LPF establece que en su artículo 173: *“Audiencia preliminar de prueba. Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días, citará a las partes a una audiencia. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición.*

*En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho.*

*Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte.*

*Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la causa quedará concluida para definitiva.*

*Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho, elevará los autos a la sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.”*

El artículo a continuación del 173 de la norma establece que *“Apertura a prueba. Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de las pruebas, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción.*

*A pedido de cualesquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de treinta (30) días.*

*Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.”*

## **VIII.- Principios generales de la prueba.**

Existen principios que se vinculan con la admisibilidad, conducencia y valoración de la eficacia de la prueba. Analizaremos algunos de ellos, a saber:

### **VIII.1. Unicidad de la prueba.**

Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el principio de la sana crítica,

que adopta nuestra legislación, y que impone como regla general la consideración de toda la prueba en su conjunto, pues como suele ocurrir, la certeza no es consecuencia de una evaluación fragmentada de los elementos de prueba, sino que es el resultado de una aprehensión total de la misma.

### **VIII.2. Comunidad de la prueba.**

Con este principio se determina el resultado de la actividad probatoria no pertenece a quien la ofreció, aportó o produjo, sino al tribunal, con abstracción de la parte a quien ella en concreto podría beneficiar o perjudicar.

### **VIII.3. Contradicción de la prueba.**

Este principio es de raigambre estrictamente constitucional, pues así lo dispone el artículo 18 de nuestra CN, el cual establece que para ser válida o eficaz la prueba producida debió realizarse con audiencia o intervención o fiscalización de la otra parte y haber contado con la posibilidad de ofrecer prueba en descargo.

### **VIII.4. Ineficacia de la prueba ilícita.**

En los actuales procesos no cabría admitir la prueba expresamente prohibida, como así tampoco la admitida por la ley pero obtenida de manera ilícita. En el ámbito del procedimiento determinativo, el criterio de la ineficacia de la prueba obtenida de manera ilícita se aplica tanto para el contribuyente como para el organismo de control de que se trate.

### **VIII.5. Inmediación de la prueba.**

Este principio está vinculado al acercamiento del juez con la prueba, debiendo hallarse en contacto personal e inmediato con las cosas y las personas que sirven como fuente probatoria, tratando de lograr la mayor coincidencia posible entre el hecho percibido y el hecho objeto de la prueba.

### **VIII.6. Del “favor probaciones”.**

Este principio supone que en caso de dificultades probatorias deberá estarse a favor de la admisibilidad, conducencia o eficacia de la prueba, flexibilizando el régimen que gobierna la admisibilidad y eficacia de la prueba indiciaria.

Otra manifestación de este principio se observa en la aceptación del principio de la carga probatoria dinámica, que traslada la carga probatoria hacia aquel que se encuentra en mejores condiciones de producirla, alterando el *onus probando*.

En el ámbito tributario la prueba indiciaria está prevista en la LPF. Es así que el primer y último párrafo del artículo 18 de la referida norma legal, habilita la utilización de dicho medio probatorio.

### **VIII.7. De la oralidad**

Este principio de oralidad supone que los actos preparatorios se podrán redactar por escrito, en tanto que la prueba, para ser válida y eficaz será oral y en pocas audiencias.

### **VIII.8. De la originalidad de la prueba.**

Este principio tiende a delimitar el campo abarcativo de cada medio de prueba en relación con la eficacia y celeridad que se pretende en el desarrollo del proceso.



El medio de prueba ofrecido debe vincularse estrechamente con la fuente original e inmediata de la cual se pretende o debe más bien extraer la representación de los hechos, sea por la propia naturaleza de la prueba o por lo dispuesto en la norma legal que resulte aplicable.

### **IX.- La prueba en el procedimiento determinativo.**

Como ya sabemos uno de los principios fundamentales que rigen a este fuero es la búsqueda de la verdad material y así el organismo fiscal asume la carga impugnatoria de la situación tributaria manifestada oportunamente por el administrado, debiendo demostrar en su caso la inexactitud de la declaración jurada presentada por aquel.

La carga impugnatoria se encuentra a “prima facie” a cargo de la administración, quien debe demostrar las falencias detectadas en la declaración jurada presentada, como así también cuales son los hechos y el derecho aplicable que sustentan el ajuste pretendido. Es así como las pruebas son un instrumento necesario para el conocimiento de los hechos, y por eso para todo el actuar jurídico.

#### **IX.1.- La actividad probatoria en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización.**

Nuestro sistema tributario se apoya en el método de la autodeclaración de las obligaciones tributarias, el legislador le otorgó al organismo de control de amplias facultades de verificación y fiscalización con el fin de controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables.

Las facultades de verificación y fiscalización se encuentran expresamente regladas en la LPF y normas reglamentarias concordantes, con la aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, tal como lo prevé el artículo 116 de la LPF.

El artículo 35 de la LPF establece las facultades conferidas al organismo de control para el ejercicio de sus funciones de fiscalización y verificación.

La fiscalización implica controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con el organismo fiscal, en tanto verificar significa comprobar si se produjo o no el nacimiento del hecho imponible en determinadas operaciones.

La distinción entre ambos conceptos tiene significativa importancia en relación con la prueba en el procedimiento de control.

La autoliquidación de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo goza de una presunción de certeza que no lo libera de la obligación de aportar las pruebas sobre las circunstancias del hecho imponible. Este es el ámbito de la fiscalización que es controlar la veracidad de la declaración presentada por el sujeto pasivo. Si las pruebas aportadas por el sujeto pasivo no se corresponden con lo declarado o cuando se trate de hechos imponibles no declarados e ignorados por la administración, la actividad que desarrolle será la de verificación.

#### **IX.2.- La actividad probatoria en el procedimiento de gestión tributaria.**

El legislador dejó claramente establecido, que en los casos en que el contribuyente no cumpla con el mandato legal de presentar su declaración jurada impositiva, el organismo

de control puede recurrir de oficio a los procedimientos establecidos en la LPF a los efectos de determinar la obligación tributaria y proceder a su cobro, en su caso.

A los efectos de proceder a la determinación de oficio de la materia imponible, el organismo de control puede recurrir en forma alternativa y excluyente, a uno de los dos métodos previstos en la ley, a saber:

- a) Procedimiento determinativo de base cierta, o
- b) Procedimiento determinativo de base presunta.

En el primer caso la determinación debe basarse en el conocimiento cierto y concreto que sobre la materia imponible tenga el organismo fiscal, en tanto que en el segundo, la determinación tendrá como soporte fáctico el conocimiento que sobre ciertos hechos tenga dicho organismo, en la medida en que estén íntimamente relacionados con la misma.

### **IX.3.- La Carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria.**

El procedimiento de control o de gestión tributaria no es un procedimiento de partes, es preciso analizar cómo ha de entenderse la carga de la prueba en este ámbito

Las reglas sobre carga probatoria están orientadas a evitar que el juez llegue a un "*non liquet*" con respecto a la cuestión de derecho, a causa de lo dudoso de los hechos. Dicho, en otros términos, frente a hechos inciertos o no probados por las partes, el juez, aun así, debe llegar a una certeza oficial y dictará sentencia responsabilizando a la parte que, según su posición en el juicio, debió justificar sus afirmaciones y, sin embargo, no llegó a formar la convicción acerca de los hechos controvertidos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 116 de la LPF y ante la ausencia de normas que definan el criterio a seguir se aplica supletoriamente lo dispuesto en la LNPA y en el CPCCN. El artículo 377 del referido código define el principio de que la prueba le corresponde al que alega, o lo que es lo mismo que establecer que quien pretenda hacer valer un derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la/s norma/s que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción".

En el procedimiento de control o de gestión tributaria corresponde a la administración probar la impugnación que se pretende de la declaración jurada oportunamente presentada, o, la determinación de la obligación tributaria en sustitución de la obligación incumplida por parte del administrado.

Por su parte, corresponde al contribuyente probar, cuando la administración haya probado los hechos constitutivos de la obligación tributaria de acuerdo con la reseña anterior, cuantos hechos se invoquen por aquél como impositivos del nacimiento de la misma o causantes de su extinción.

En el Código Civil y Procesal de Córdoba, en su Artículo 548 dispone que "*Corresponderá al demandado la prueba de los hechos en que funde las excepciones. Al oponerlas deberá ofrecer los medios de que haya de valerse, bajo pena de inadmisibilidad, y pedir la apertura a prueba, si fuere necesario, para diligenciarla. En los casos previstos en los incisos 6) y 7) del artículo anterior, el escrito de excepciones se rechazará sin más trámite cuando no se acom-*

*pañe la documentación respectiva".*

#### **IX.4.- Carga de la prueba y la presunción de legitimidad del acto administrativo.**

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, corresponde plantearse si la carga de la prueba le corresponde a la Administración respecto de los hechos constitutivos de su pretensión o si bien, existiendo a su favor una presunción de legitimidad de los actos administrativos, esto implica un desplazamiento de la carga probatoria.

En el procedimiento administrativo, la carga de la prueba recae, principalmente, en la Administración que ha dictado el mismo. En cambio, en la etapa de revisión del acto, en virtud de la presunción de legitimidad del mismo, se desplaza la carga impugnatoria al particular, pero ninguna consecuencia tiene ello respecto a la distribución de la carga probatoria ya que si es la Administración quien impone una obligación, es a ella a quien corresponde el onus probandi sobre los hechos constitutivos del nacimiento de esa obligación.

No debe confundirse el alcance y consecuencias de la presunción de legitimidad, atributo del que gozan todos los actos administrativos y que como hemos visto no invierte la carga de la prueba, con aquellos actos dictados por la Administración con fundamento en una presunción legal, que por imperio de la norma positiva producen un desplazamiento de la carga de la prueba.

#### **IX.5.- La carga de la prueba en la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.**

La utilización de las herramientas presuntivas para la determinación de la obligación tributaria busca como finalidad combatir la evasión cuando el organismo administrador ignora el quantum de la materia imponible, o cuando es dificultosa su determinación. Todo ello en la medida en que mediante su utilización no incurra en la arbitrariedad de determinar obligaciones tributarias ficticias.

Con la utilización de la presunción, el legislador no autorizó al fisco a erigirse en el tutor del interés general de la nación aun creando una relación tributaria desequilibrada desde el punto de ejercer abuso de poder ejercido en un ámbito de justicia para las partes se logra en la medida en que la norma que habilita la utilización de presunciones o ficciones jurídicas se crea en prevención de la existencia de conductas no solidarias por parte del sujeto de la obligación tributaria, y se aplica para fortalecer el ejercicio del poder de control del organismo recaudador.

El artículo 18 de la LPF prevé la existencia de presunciones y ficciones. Las presunciones pueden clasificarse en:

- a) Presunciones simples
- b) Presunciones legales
  1. Que admiten prueba en contrario.
  2. Que no admiten prueba en contrario-

Las presunciones simples, también denominadas hominis, son aquellas definidas por el juzgador en las que el contribuyente podrá impugnar tanto la inexistencia del indicio como la falta de relación entre el hecho teóricamente conocido y el hecho presumido, así como también la relación entre ambos.

Por su parte las presunciones legales son aquellas definidas por el legislador en las que

también se parte de un hecho cierto y conocido para concluir considerando como cierto un hecho presunto que se deriva de aquel. Por otro lado, tales presunciones pueden clasificarse en aquellas que pueden o no admitir prueba en contrario. La diferencia sustancial entre ambas radica en el hecho de que en las primeras puede probarse tanto la inexistencia del indicio como del nexo causal, en tanto que en las segundas solamente puede impugnarse el indicio, aunque no el nexo causal.

La parte favorecida por la presunción le cabe la carga probatoria del hecho base en tanto que la parte gravada por la presunción puede, igualmente, probar en las presunciones relativas, por cualquier medio de prueba, que el hecho que el fisco considera como sustancial o hecho cierto no se ha producido por lo que resulta irrelevante el hecho presumido.

Ante la utilización de cualquiera de los distintos tipos de presunciones que la ley habilita al organismo fiscal para llevar adelante una determinación tributaria, éste no se encuentra liberado de probar el hecho cierto en que las sustenta, y el contribuyente por su lado está facultado para aportar la prueba en contrario en las distintas etapas del proceso. Las presunciones como regla de valoración se manifiestan cuando se trata de una situación "tasada", en el sentido de que mediante su aplicación se parte de un dato de la realidad (hecho cierto) que a juicio del legislador se constituye en una manifestación de un determinado nivel (monto) de capacidad contributiva.

#### **IX.6.-Las cargas probatorias dinámicas y su aplicación en el procedimiento tributario.**

El juez administrativo, frente a determinados supuestos, flexibiliza los principios de la carga de la prueba y en uso de sus facultades produce aquellas tendientes a esclarecer los hechos controvertidos, si es que no fue realizado en la etapa de fiscalización, por encontrarse en mejores condiciones de producir las mismas; es decir por aplicación de los "principios de las cargas probatorias dinámicas.

En la medida en que de la aseveración de un hecho negativo surjan consecuencias jurídicas en favor de una de las partes, quien lo alega no queda relevado de su prueba, no sólo por la aplicación estricta del artículo 377 del CPCCN, sino también por el hecho de que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo atento a las amplias facultades asignadas por la LPF.

#### **X.- CONCLUSIÓN.**

Reviste tal importancia el tratamiento de la prueba en el procedimiento administrativo, que para respetar el debido proceso se debe tener en cuenta todas las características estudiadas.

El juez administrativo deberá apreciar las defensas de ambas partes y examinar sus pruebas, así estimando su pertinencia y procedencia, como también la búsqueda con el fin de establecer la verdad material del hecho, estos son algunos de los pilares que le brindan relevancia al tema bajo análisis.