

Las presunciones y ficciones en el Derecho Tributario peruano

Carmela Hernández Martínez
Bachiller en Derecho

Las presunciones y ficciones son figuras tan antiguas como las mismas leyes. Se sabe que existían en el Derecho Romano en donde la palabra 'presumido' que viene a ser el participio de 'presumo' es un vocablo que podemos traducir como 'una creencia anticipada'.

Las presunciones y ficciones surgen como instrumentos que brindan seguridad jurídica a los Estados ya que son mecanismos de técnica jurídica a través de los cuales el legislador consigue determinados objetivos como puede ser el desplazamiento del objeto de la prueba (en caso de imposibilidad o dificultad de la prueba directa), la inversión de la carga de la prueba (para garantizar un estado de cosas existente o un status adquirido) a través de las presunciones o se puede también situar a una persona, cosa o hecho en una categoría conscientemente inexacta con el propósito de derivar de ello las consecuencias jurídicas atribuibles a esa categoría: esto último a través de las ficciones.

Se puede ver entonces que lo que se da, tanto con las presunciones como con las ficciones es lo que Geny ha venido en llamar una 'reducción simplificada de los elementos sustanciales del Derecho'¹ que se da, a través de una sustitución de cuantitativo a cualitativo tratándose de presunciones y, eliminando lo artificial de las consideraciones jurídicas en el caso de las ficciones.

En los últimos años ha habido un auge en el uso de presunciones y ficciones a la hora de legislar y, el Derecho Tributario Peruano no ha sido ajeno a esta tendencia. En nuestro ordenamiento tributario se puede notar cierta preferencia por las presunciones relativas, es decir, por aquellas que sí admiten prueba

en contrario. Esto es coherente con un Estado de Derecho porque las presunciones dispensan de probar un hecho desconocido pero esto no implica dar ese hecho por probado ya que, una presunción no es un juicio cierto sino un razonamiento probabilístico porque al utilizar una presunción, estamos aceptando la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende ese hecho no probado.

Lamentablemente, hay veces que el legislador peruano olvida que las presunciones y ficciones deben darse "(...) para evitar entorpecimientos estériles en la determinación tributaria o incluso para evitar la evasión, pero de ninguna manera pueden utilizarse para sobredimensionar artificialmente el alcance del impuesto a través de la inclusión de una operación que quizá potencialmente pudiera generar un ingreso imponible pero que prácticamente pueda no hacerlo"² y establece supuestos como el que encontramos en el Decreto Legislativo 399 cuando, al modificar el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta que se ocupa de las deducciones de la renta de primera categoría, luego de haber suprimido la deducción del 25 o/o de la renta bruta (o 50 o/o de la renta ficta), establece la deducción de la depreciación de edificaciones y construcciones, la misma que necesariamente será igual al tres por ciento (3 o/o) del autoavalúo correspondiente al ejercicio gravable y que deberá aplicarse mientras las edificaciones y construcciones resulten utilizables. En nuestra realidad, esta es una disposición que atenta contra la capacidad contributiva del sujeto pasivo ya que, a la hora de legislar, no se ha tenido en cuenta la situación de todos aquellos propietarios que actualmente están con los alquileres congelados.

Podemos decir que en nuestro ordenamiento tri-

1. Mazz, Adly: "La legitimidad constitucional de las presunciones fiscales". Trabajo elaborado para las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
2. Malvitano, Rubén Horacio: "Los intereses presuntos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos". En Impuestos No. 12, 1983, p. 2314.

butario las presunciones y ficciones se dan para allanar los caminos que pudieran dar pie a la evasión tributaria porque, obviamente el legislador no puede permanecer impasible ante situaciones concretas que demandan soluciones rápidas. Desgraciadamente no contamos con una administración pública eficiente y esto hace que se diluya la posibilidad de conseguir un mayor grado de cumplimiento voluntario y eficiente de la ley por parte de los ciudadanos quienes, según el profesor Garcés Moreano, miran con verdadero horror un sistema que los ecuatorianos dicen que padece de 'tortugismo administrativo', locución que muy bien podría usarse para definir también nuestra Administración Pública.

En el Derecho Comparado se habla de presunciones que establecen la intención de defraudar al fisco y configuran así el hecho imponible. Este es un punto muy delicado que no debería permitirse ya que, la infracción tributaria tiene dos elementos: uno objetivo o material y otro subjetivo o interior, ambos deben darse en los hechos y ninguno presumirse porque al hacerlo se está atentando contra la libertad económica del ciudadano. Particularmente, en nuestro sistema, la Constitución es clara sobre esto al establecer en su artículo 187 la retroactividad benigna en materia tributaria, laboral o penal, porque el Derecho trata siempre de proteger a la parte más débil de la relación y además, según nuestra misma Carta Magna, por tener derecho a la libertad y seguridad personales, todos somos considerados inocentes mientras que se nos haya declarado judicialmente la responsabilidad. Es por todo esto que no compartimos la idea del Profesor Francisco Rodrigues Pardal cuando dice que: "(...) La existencia de presunciones de culpa se fundamenta en la necesidad de una rápida actuación represiva que no siempre es compatible con largas y profundas investigaciones y, por otro lado, también es para prevenir porque la culpa y el dolo son generalmente inherentes a la realización de ciertos actos"³.

Actualmente existe la tendencia a que desaparezcan las presunciones absolutas, es decir, aquellas que no admiten prueba en contrario y esto, por una razón de justicia tributaria ya que una de las bases del Derecho Tributario es precisamente que, frente a un mismo tributo, los sujetos que tengan similar capacidad contributiva soporten similar carga tributaria. Empero, esta regla se ve alterada con el establecimiento de presunciones absolutas porque se llega a un desigual tratamiento de situaciones similares. Por todas estas

consideraciones, los profesores Alfonso Varela y Alberto Faget postulan que, establecer una presunción absoluta realmente implica crear un nuevo tributo en tanto que, establecer una presunción simple o relativa sólo implica liberar a la administración de toda carga probatoria respecto del hecho inferido, permitiendo así al contribuyente probar en contra de la misma y ajustar de tal modo su tributación a la normativa general que regula el impuesto que se le está determinando⁴.

En cuanto a las presunciones delegadas, que vendrían a ser, siguiendo la terminología de Roque García Mullín las presunciones con fuerza de ley consagradas por vía reglamentaria en ejercicio de facultades delegadas al Poder Ejecutivo por ley⁵, estas tienen que ser necesariamente relativas porque, por el Principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución y en el Título Preliminar de nuestro Código Tributario, consagrar una presunción absoluta es materia reservada a la ley, absolutamente indelegable y en consecuencia, una presunción consagrada por vía reglamentaria es relativa o es inconstitucional. Es por esto que, en caso de presentarse una presunción delegada, el intérprete está obligado a concluir que la presunción es simple y que por ello, debe admitir la prueba en contrario. Sin embargo, si llegado el caso, no cabiera duda de que se trata de una presunción absoluta, se tendrá que concluir que la norma que la crea es inconstitucional.

Pensamos que nuestro legislador no debe abusar en el uso de presunciones y ficciones porque éstas son herramientas que sólo deben utilizarse cuando falta información directa e indubitable ya que, por una razón elemental de seguridad jurídica, si uno tiene los elementos que pueden acreditar la existencia de cierta situación, no es lógico que se los presuma porque, como bien decían los romanos: "(...) la presunción tiene lugar cuando la verdad no es posible investigarla de otra forma, pero si puedo investigarla con elementos concretos, la presunción no cabe"⁶.

Por otro lado, a pesar de que hay que reconocer la eficacia y necesidad de una ficción legal que ofrece un medio más fácil y cómodo de llegar a un mismo fin práctico, en realidad ésta: "(...) esquiva las dificultades en lugar de resolverlas y no es más que la solución imperfecta de un problema, y merece como el acto aparente, ser llamada una mentira técnica consagrada por la necesidad"⁷.

3. Rodrigues Pardal, Francisco: "O uso de presuncoes no Direito Tributário". Trabajo elaborado para las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 28.
4. Varela, Alfonso y Faget, Alberto: "La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta. Jornadas", p. 23.
5. Varela, Alfonso, p. 17.
6. Porta, Carlos: "Nuevas presunciones legales en materia de determinación de oficio", En Impuestos No. 11, 1980, p. 1681.
7. Ihering: "Espíritu del Derecho Romano", Madrid, tomo IV, p. 331.