
¿SE PUEDEN PRESUMIR LOS GASTOS EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA?

CAN EXPENSES BE PRESUMED IN THE FRAMEWORK OF A TAX ASSESSMENT PROCEDURE ON A CERTAIN BASIS?

Jonás E. Aponte A.^(*)

Recibido: 17 de julio de 2019
Aprobado: 7 de agosto de 2019

Página inicial: 43
Página final: 66

Resumen: La determinación tributaria es una materia consustancial a la tributación, por lo tanto sentar las bases para su correcta realización garantiza un sistema tributario justo. Así las cosas, con este ensayo se pretende analizar una serie de sentencias dictadas por Tribunales de Venezuela en las que ordenaron a la Administración tributaria la aplicación de una determinación sobre base presuntiva de los costos y gastos con la particularidad que los ingresos ya estaban calculados. Ello así, dibujaremos algunas líneas en cuanto a la determinación sobre base presuntiva, básicamente, en atención a las condiciones y exigencias legales que deben cumplirse para poder hacer uso de ella.

Palabras claves: determinación tributaria, base cierta, base presuntiva, la determinación como sanción.

Abstract: The tax assessment is a consubstantial matter to taxation, therefore laying the foundations for its correct implementation guarantees a fair tax system. Thus, with this essay it is tried to analyze a series of sentences dictated by the Courts in Venezuela in which they ordered to the Tax Administration the application of a presumptive assessment of costs and expenses with the particularity that the income already were calculated. This way, we will draw some lines regarding the tax assessment on presumptive basis, basically, in attention to the conditions and legal requirements that must be fulfilled to make use of it.

(*) Abogado (UCV). Licenciado en Ciencias Fiscales Mención Rentas, Escuela de Administración y Hacienda Pública (ENAHF). Especialista en Derecho Tributario (UCV). Profesor de Armonización Tributaria (ENAHF-IUT).

Keywords: tax assessment, certain basis, presumptive basis.

Sumario: I. Prolegómeno; II. Del Fallo del tribunal de primera instancia; 1. De los hechos que dieron lugar la reparo fiscal; 2. Del contenido del fallo de primera instancia; 3. Del fallo de Segunda Instancia; 4. Decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; III. Concepto de la determinación tributaria; 1. La determinación con un acto administrativo; 2. La Determinación como actos compuestos; 3. La determinación como un proceso; 4. La determinación como una serie de actos; 5. La determinación como un procedimiento administrativo; 6. La determinación como la voluntad abstracta de la ley que reconoce la existencia de un hecho imponible; 7. La determinación como liquidación; IV. Regulación legal de la determinación tributaria; 1. La determinación sobre base cierta o base presuntiva; 2. Elementos a considerar para realizar la determinación sobre base presuntiva; V. ¿Se pueden presumir los gastos de forma concomitante en una determinación sobre base cierta?; VI. Recapitulación.

I. Prolegómeno

La justa recaudación es una de las principales metas de la tributación. Procurar que los contribuyentes paguen de forma voluntaria los tributos⁽¹⁾ es y debería ser la razón por la cual los Estados edifican una sólida estructura fiscal, amparada en los principios de confianza, buena fe y el respeto a los derechos, garantías y libertades de los ciudadanos. La voracidad fiscal, por el contrario, corrompe los principios de la tributación y, entre otras cosas, hace que los contribuyentes intenten eludir, por cualquier vía posible, el pago de tributos afectados en su núcleo por la perversión provocada por una incontrolable sed de ingresos fiscales. El problema se agrava en aquellos ordenamientos que carecen de controles del Estado, con un amenguado o inexistente principio de legalidad en todas sus dimensiones, con lo cual se permite a los detentadores del Poder Público articular un sistema que favorezca intereses electorales y personalistas⁽²⁾.

Parte de la solución a los problemas arriba descritos se corresponden con articular instituciones democráticas sólidas, en las que se favorezcan derechos individuales, incluso, antes que los generales, los cuales, en muchas ocasiones, se amparan en proclamas colectivistas disfrazadas en un exacerbado populismo. En verdaderas democracias, con funcionarios capacitados y sueldos acordes a sus responsabilidades, es más fácil vislumbrar una fiscalidad sana, en la que las leyes resulten promulgadas por los órganos competentes y legítimos para ello; los tributos resulten inspirados en cierta racionalidad para no lacerar la capacidad contributiva de los contribuyentes; las leyes atreviesen largos procesos de discusión y consulta, cuya criba acrisolará aún más su contenido; el control fiscal resulte una eficiente herramienta para una próspera recaudación⁽³⁾; y, fundamentalmente, normas claras que no den lugar a ambigüedades.

- (1) CASADO hizo un detallado análisis de los principales inconvenientes con los que tropieza el joven sistema fiscal de Venezuela y resaltó alguna de las medidas que, siendo aplicadas en otras latitudes han funcionado por proteger y garantizar el cumplimiento voluntario del pago de los tributos. Cfr. CASADO B., Lilia M., “El fin último de la administración tributaria: el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la efectiva recaudación”, *Revista de Derecho Tributario* N° 103, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2004, p. 107-182.
- (2) Para ROMERO-MUCI en Venezuela los tributos son creaciones caprichosas, inconsultas, arbitrarias, incoherentes. Esto lo comprueban los aproximadamente 365 Decretos ley aprobados mediante Leyes habilitantes en los últimos 18 años, la distópica aparición de 24 tipos parafiscales, la artera eliminación del ajuste por inflación en la Ley de impuesto sobre la renta (LISR), la subestimación radical y la postergación del ajuste de la Unidad Tributaria (UT). Y lo más perverso: La hiperinflación del 2.616 % solo al cierre del año 2017. El impuesto más regresivo e inconsulto: “...el termómetro de la pérdida de los derechos individuales y del aumento del poder estatal”. Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, *Revista de Derecho Tributario* N° 159, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2019, p. 19. Barquero alude a una hipertrofia del Sector Público, verificada por una exacerbada burocracia que escapa al control y que tiende a exigir más recursos de los necesarios, políticas electoristas, irresponsabilidad fiscal del electorado. Cfr. BARQUERO, Juan Manuel, *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, p. 25-26.
- (3) Señala ROMERO-MUCI, que: “el control fiscal ha sido un promotor y productor de normativa contable en todos los ámbitos de la fiscalidad. Es aquí donde la contabilidad ha sido una herramienta inestima-

Ahora bien, en verdaderas democracias la potestad inspectora cumple una importante finalidad, esta es, determinar, comprobar, dar cuenta e inquirir que las actividades y deberes que le son impuestos legal y, en ocasiones, reglamentariamente al sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, según lo determina la ley, lo cumplió en la forma cómo fue establecido. Pero, en ocasiones, se van dinamitando los pilares de los puentes que conectan los principios tributarios con la actividad realizada por el sujeto pasivo.

Una de las principales tribulaciones de la potestad inspectora es la inconmensurable discrecionalidad del Fisco que convertida en arbitrariedad la desformaliza al punto de engendrar aviesamente una potestad sancionatoria. En el derecho venezolano ninguna norma de rango legal o sublegal regula la conducta que, en determinadas situaciones, debe tener la Administración tributaria durante la ejecución de los procedimientos de inspección. El Código Orgánico Tributario de Venezuela⁽⁴⁾ (COT) calla en muchos aspectos esenciales, poniendo de rodillas al contribuyente; la ausencia de disposiciones que regulen con total detalle desde la “forma” cómo se debe realizar el requerimiento de los documentos, hasta la manera cómo se hará la entrega del informe de la inspección al interesado, considero, otorgan un amplio margen para que la Administración improvise un procedimiento o bien, de forma no menos que celada, aseste formas ilegales, pasibles de perjudicar a los inspeccionados.

De allí que, de ordinario, los procedimientos de inspección se empleen exclusivamente con fines recaudatorios. Para Rivero ese objetivo pervierte los verdaderos fines que deben perseguir las inspecciones “manipulando las prerrogativas administrativas no con la finalidad de corregir conductas antijurídicas, sino de aprovecharse de las mismas”⁽⁵⁾.

A renglón seguido, señalaría que pese a ser la recaudación una finalidad prioritaria en materia tributaria, no debe ser la única, pues también debe desempeñar una función instructiva de los contribuyentes, de asesoramiento, y de recogida de información para orientar la política fiscal de las Administraciones públicas⁽⁶⁾.

Por lo pronto, la inspección es un proceso impulsado por un interés de seguridad y comprobación, levantando la información “imprescindible” para determinar la necesidad o no del ejercicio de otras competencias administrativas, como por ejemplo la sancionatoria. Pero, evidentemente, verificar que se han cumplido con los deberes tributarios y más precisamente la determinación del *quantum* de la deuda, es una de sus misiones de primer orden.

Ahora bien, otro de los grandes bemoles que se suscitan en torno a la potestad inspectora tiene vinculación con la determinación tributaria, y más precisamente si tal actividad se realiza sobre base cierta o presunta. Debe advertirse preliminarmente que fiscalización y determinación no son conceptos análogos que reportan alguna clase de sinonimia no obstante de

ble, no sólo para diseñar los hechos imponible y determinar las bases de cálculo correspondientes, sino para proveer los estándares técnicos de soporte de la información tributaria, facilitar el cumplimiento tributario y el control fiscal respectivo”. Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto, *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales Caracas, 2011, p. 155.

(4) Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, fue publicado el Decreto N° 1.434.

(5) RIVERO O., Ricardo, *El Estado Vigilante*, 1° ed. Editorial Tecnos, Madrid, 1999, p. 67-68.

(6) *Ídem*.

concurrir ambas en el mismo capítulo del COT; pero, pese a lo anteriormente descrito, la determinación tributaria por parte del Fisco se realiza necesariamente sobre la base de un proceso de inspección, sin que importe si la misma es de tipo investigativo o de comprobación.

Para el maestro Villegas, las tareas fiscalizadoras e investigatorias pueden carecer de todo efecto determinativo, proponiendo al efecto tres (3) explícitos ejemplos: el primero, “[p]uede suceder, así, que una vez practicada la fiscalización, se llegue a la certidumbre de que el sujeto pasivo había declarado bien y que las sospechas que indujeron a dudar de su actividad, fueron infundadas. Si así ocurre, la declaración privada se convierte en determinación tributaria y la pesquisa fiscalizadora pierde toda consecuencia jurídica”; el segundo, “[p]uede también ocurrir que la investigación crea haber detectado un contribuyente pero que luego de la profundización de las averiguaciones surja la realidad de que no hubo hecho imponible realizado. Tampoco en este caso, la tarea investigatoria del Fisco trasciende en resultado determinativo de especie alguna”; la tercera, “pueden suceder las hipótesis inversas, tanto que las sospechas se confirmen y la declaración quede desechada, como que se descubra la existencia de un hecho imponible acaecido pero desconocido antes de la pesquisa”, manifestando en este último caso que,

En los supuestos últimamente aludidos, la tarea del fisco se transforma en una etapa de instrucción preparatoria de la determinación. Sus objetivos son claros: el fisco debe intentar llegar a la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron. Debe asimismo conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de deuda tributaria. Debe por último evitar el peligro de que desaparezcan elementos probatorios de los hechos o situaciones que motivaron la atribución de deuda⁽⁷⁾.

En tal sentido, la inspección procurará constatar que el particular ajusta su conducta a determinados parámetros normativos, de ordinario, legales; en ese sentido, bien sea que *investigue* o *compruebe*, necesariamente la Administración deberá realizar un ejercicio (acción material e intelectual) tendente a inquirir la verdad de la declaración o liquidación realizada por el sujeto pasivo.

Ocurre en los procedimientos de inspección que el Fisco se toma atribuciones que no fueron consagradas en la Ley, contraviniendo los principios de competencia y de legalidad. La ignorancia en la sustanciación de los procedimientos, así como constantes ataques de epilepsia metal, las salidas fáciles en las que se descarten rigurosos análisis de la norma, la burocracia siendo víctima de la procrastinación dirigen la confianza que el ciudadano ha depositado en ellos al patíbulo de la ignominia.

Uno de los problemas *ut supra* descritos fue advertido en una controversia ventilada en la jurisdicción contencioso tributaria, en la que a partir de una serie de fallos se discutió sobre la posibilidad de que la Administración tributaria, en función de las reglas de la determinación

(7) VILLEGAS, Héctor B., “La Determinación Impositiva en el Código Tributario de Venezuela”, *Primeras Jornadas Venezolana de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 1985, p. 341.

sobre base presuntiva calculara los gastos a los que pudo haber incurrido una empresa, siendo que los ingresos, por el contrario, habrían sido determinados *ex ante* sobre base cierta, ello con el objeto de garantizar la lógica que subyace a todo proceso contable: todo ingreso lleva implícito un gasto.

El problema devino por un inadecuado empleo de la potestad inspectora y del flagrante desconocimiento de las formas que imperan en la determinación tributaria, y en especial de la aplicación de medidas sancionatorias a la renta gravable.

Ello así, para fines metodológicos y previa a cualquier consideración al respecto, se transcribirán los extractos de los fallos a analizar, para, posteriormente, de cara a los conceptos de determinación tanto de base cierta como sobre base presuntiva, brindar algunas breves conclusiones a tal respecto.

II. Del Fallo del tribunal de primera instancia

1. De los hechos que dieron lugar la reparo fiscal

En el marco de un procedimiento de determinación la Administración tributaria impuso reparo a la sociedad de comercio Kappa Unisex, S.A. en las que se formularon objeciones fiscales por ingresos no declarados por las cantidades de seiscientos cincuenta y cuatro millones cincuenta y cuatro mil ciento diecisiete bolívares (Bs. 654,054.117,00) y quinientos sesenta millones setecientos trece mil con cincuenta céntimos (Bs. 560.713.495,00), respectivamente.

El argumento de la recurrente (empresa de peluquería o de afeite personal) en el caso arriba planteado, a propósito de la determinación realizada por el Fisco Nacional, tanto de impuestos omitidos, multas y otros accesorios expresados, se vincula con el modelo de negocios que realiza, vale decir, la prestación de servicios a través de terceras personas dentro de su establecimiento comercial y que, por el uso de sus instalaciones, éstas, conforme consagra el contrato, cobran o exigen un canon de arrendamiento o porcentajes por las ventas de sus servicios, cuyos montos oscilan en promedio entre treinta por ciento (30%) a cuarenta por ciento (40%), según argumentaron, perteneciéndole el resto de las ganancias a los prestadores del servicio, peluqueros, barberos, etc.⁽⁸⁾

(8) Es preciso advertir que esta clase de contratos no están exentos de la polémica. Cada caso particular indicará si los mismos esconden una relación laboral encubierta a los fines de no pagar prestaciones sociales, vacaciones y cualquier otro concepto de contenido patrimonial vinculado con aquélla. Por lo general, estos modelos de negocios son pasados a través de un tamiz o test de laboralidad, en el que se pretende observar si cumple con los tres (3) rasgos más importantes, tales como, el desempeño de la labor por cuenta ajena, la subordinación y el salario. Sin embargo, recientes sentencias han apostado por darle más preponderancia a la realidad que se insufla desde sus formas y, con ello, frenar el incorrecto entendimiento de que esta clase de convenios son empleados para eludir la aplicación de la Ley. En ese sentido, véase: Sala de Casación Social, sentencia del 8 de noviembre de 2017, caso: Amalia Rosa Báez y José De Jesús Aguilar Morón Vs. Peluquería Unisex El Sanch, C.A. y Centro de Estética Sandro, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/noviembre/205026-0987-81117-2017-17-067.HTML>; Sala de Casación Social, sentencia del 14 de diciembre de 2016, caso: Ismary Del Valle Alfaro Buenaño Vs Salón de Belleza Caritas, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/diciembre/193912-1347-141216-2016-15-991.HTML>

Sobre esa base alegó la recurrente que la Administración habría incurrido en el vicio de falso supuesto, al haber establecido, *mutatis mutandi*, que todos los ingresos que les son cobrados a los clientes constituyen ingresos de la empresa, y por lo tanto omitidos en la declaración de renta.

La recurrente arguye que los pagos realizados a los peluqueros no fueron incorporados como gastos a la contabilidad de la empresa porque en realidad la producción o servicios de cada peluquero no ingresaban a sus cuentas, todo lo cual era debidamente reflejado en los libros diario e inventario, razón por la cual no debían gravarse tales ingresos.

2. Del contenido del fallo de primera instancia

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, mediante sentencia N° 1.555 dictada el 22 de noviembre de 2010, caso: Kappa Unisex, C.A.⁽⁹⁾, consideró que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no debió formular el reparo por ingresos gravables presuntamente omitidos sin precisar los costos y gastos que afectan a los mismos, lo cuales, “ante la imposibilidad de determinarlos sobre base cierta, bien **podieron precisarse a través de una determinación sobre base presuntiva**”.

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas señaló que la Administración empezó practicando un procedimiento de fiscalización y determinación sobre base cierta, pero nada impedía que ante la evidencia de una diferencia de ingresos respecto a los cuales la contribuyente no tiene facturas, tickets, comprobantes u otro documento registrado en su contabilidad, pudiera haber “recurrido a una determinación sobre base presuntiva a los **solos fines de determinar los costos y los gastos imputables a esos ingresos**”.

A criterio del órgano jurisdiccional le era imperativo determinar sobre base presuntiva la veracidad de los costos y deducciones (gastos) que por mandato de la misma ley le son imputables a dichos ingresos brutos, dado que la contribuyente no suministró los elementos de juicio necesarios, ni le fue posible a la Administración acceder a los mismos, a pesar de los requerimientos que en tal sentido fueron formulados para la determinación de dichos costos y deducciones sobre base cierta.

3. Del fallo de Segunda Instancia

La Sala Político Administrativa mediante sentencia N° 00472 dictada el 21 de mayo de 2013, caso: Kappa Unisex, C.A.⁽¹⁰⁾, revocó el aludido fallo bajo el argumento según el cual “es un derecho de la contribuyente deducir los egresos y gastos causados de su renta bruta, por lo que, al no estar obligada a declararlos, tampoco la Administración Tributaria lo está a determinarlos”.

(9) Disponible en: <http://caracas.tsj.gob.ve/DECISIONES/2010/NOVIEMBRE/2095-22-AP41-U-2008-000784-1555.HTML> [Revisada el 29-06-2016].

(10) Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00472-21513-2013-2011-0158.HTML> [Revisada el 29-06-2016].

Conforme se aprecia de dicho fallo, se determinó que los soportes de los gastos, de la nómina y la relación de empleados y “peluqueros” que laboran o laboraron en la empresa y el documento de contratación de cada uno de ellos fueron requeridos en quince (15) oportunidades, sin que la contribuyente hubiere consignado lo solicitado, entendiéndose por tal motivo que no se logró desvirtuar la *presunción de legalidad y veracidad de las actas fiscales*.

4. Decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia

La contribuyente interpuso recurso extraordinario de revisión en contra de la Sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, y mediante decisión N° 221 del 9 de abril de 2014, caso: Kappa Unisex, C.A.⁽¹¹⁾ se declaró Ha lugar la revisión y estableció lo que a continuación se transcribe:

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, que es el tributo que originó la actuación de la Administración Tributaria objeto de controversia, este se encuentra regulado por una ley formal, que es la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, que establece en su artículo 1 que ‘Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley’. Esta misma redacción era la contenida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2001, vigente al momento de los reparos realizados por la Administración Tributaria, que dieron origen al presente litigio.

De lo anterior se desprende que el hecho imponible que establece la ley son los enriquecimientos netos, los cuales se definen en el mismo texto legal en el artículo 4 (tanto en la Ley de 2001, como en la de 2007) en los siguientes términos:

‘Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley.’

De este modo, queda claro que para la determinación del hecho imponible, debe restarse de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley, que claramente diferencia los ingresos brutos de los ingresos netos como hecho que origina la obligación tributaria en este impuesto.

Ahora bien, cuando la Administración Tributaria ejerce su potestad legal de actuar de oficio para determinar este impuesto, bien sea sobre base cierta, o presunta, en ese mismo procedimiento está en la obligación de determinar los costos y deducciones que o bien aparezcan reflejados de los documentos que ha analizado para determinar la cuantía de la obligación tributaria, o en aquellos elementos que le han dado base para presumir el monto de los ingresos, ya que es una máxima de experiencia que toda actividad comercial tiene determinados costos mínimos asociados a la misma y que deben ser tomados en cuenta a la hora de determinar el monto de los ingresos netos, que son el hecho imponible legalmente establecido en este caso.

(11) Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/162787-221-9414-2014-13-1057.HTML> [Revisada el 29-06-2016].

Advierte la Sala, que al no hacer lo anterior, la Administración Tributaria estaría imponiendo un tributo a un hecho imponible (ingresos brutos) diferente al previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta (ingresos netos) con lo cual se viola el principio de legalidad tributaria, por lo que es necesario declarar ha lugar la solicitud de revisión de la sentencia de la Sala Político Administrativa que establece que la Administración Tributaria no está obligada a determinar los egresos y gastos causados en la renta bruta para la determinación de oficio del impuesto sobre la renta. Así se decide.

En virtud de lo anterior, se ordena a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dictar nuevo fallo, en el que se tome en consideración la interpretación antes establecida en resguardo del principio de legalidad tributaria.

Conforme se lee de la sentencia *supra* citada, si la Administración Tributaria no calcula los tributos con base en los correspondientes costos y gastos, además de contravenir lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, violaría el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo, la Sala Constitucional ordenó a la Sala Político Administrativa dictar un nuevo fallo tomando en cuenta la necesidad porque en toda operación contable se tomen en cuenta los gastos asociados a la generación de la renta.

III. Concepto de la determinación tributaria

Elo así, a los fines de establecer cuál de las decisiones es correcta, es preciso formular algunas breves consideraciones sobre los conceptos de determinación que nos permita evaluar si es posible propalar la expresión gastos presuntos en medio de una determinación sobre base cierta.

1. La determinación con un acto administrativo

CASADO, al pronunciarse sobre la fase oficiosa de la determinación, señala que la misma es un acto naturalmente administrativo, constituyendo pues una “manifestación de voluntad realizada por una autoridad pública, actuando en ejercicio de la función administrativa (tributaria), con el objeto de producir efectos jurídicos determinados’ como son la configuración del presupuesto de hecho del tributo, la medida de la imposición, y el alcance cuantitativo de la obligación en cabeza de la persona natural o jurídica señalada en la ley como deudora del crédito tributario; todo ello contenido –en cuanto a su forma– en un instrumento denominado ‘planilla de liquidación’”⁽¹²⁾.

De las consideraciones propuestas por CASADO se pueden extraer al menos dos (2) grandes conclusiones: la primera, que la determinación es un acto emanado de una autoridad

(12) CASADO, Hidalgo, “Procedimiento Administrativo-Tributario en el Derecho Venezolano”, *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario, N° 1 al N° 50*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Livrosca, Caracas, 1999, p. 67. En el mismo sentido, véase VALDÉS COSTA, para quien la determinación es “el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”. *Cfr.* VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho tributario* Segunda Edición, Temis, Bogotá, 1996, p. 356.

investida de competencia para ello y; la segunda, estrictamente vinculada con la anterior, que es un acto administrativo y no una serie de ellos.

2. La Determinación como actos compuestos

Por el contrario, para DE LA GARZA la determinación brinda dos caras en una misma moneda, en el sentido que, por una parte “es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable” y por la otra, “un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”⁽¹³⁾.

3. La determinación como un proceso

En términos similares se pronuncia MORENO, para quien la determinación es un proceso enmarcado dentro de la función recaudadora y, en la mayoría de los sistemas tributarios modernos, es la primera etapa de ese proceso; es una actividad del sujeto pasivo al cual se le asigna la obligación de autodeterminar o autoliquidar el monto de la obligación que le corresponde pagar de acuerdo al gravamen de que se trate y, al mismo tiempo, del órgano administrador quien intervendrá por vía del control para verificar la conformidad de las declaraciones y efectuar los ajustes de las autoliquidaciones incompletas y los reparos por declaraciones omitidas⁽¹⁴⁾.

4. La determinación como una serie de actos

GIANNINI –citado por SAINZ DE BUJANDA– definió la determinación ya no como un acto realizado bien sea por el contribuyente o la Administración tributaria, sino como: “el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”⁽¹⁵⁾.

Inclusive, hay quienes dudan que la determinación esté compuesta de un acto o un conjunto de actos, en su lugar la perciben más como un proceso conformado por una multiplicidad de actos enmarcados dentro de la estructura jurídica predeterminada, cuyo corolario es la cuantificación del tributo⁽¹⁶⁾.

(13) DE LA GARZA, Sergio F., “La determinación de la obligación tributaria”, *Sobretiro de Humanitas*, N° 14, Universidad Autónoma de Nuevo León, Nuevo León, 1973, p. 792.

(14) MORENO DE RIVAS, Aurora, “La administración tributaria como función estatal”, *Revista de Derecho Tributario* N° 77, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 1997, p. 47.

(15) SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 39. En el mismo sentido, VILLEGAS manifiesta que la determinación es un conjunto de actos “mediante los cuales se identificarán los hechos imponibles, se arribará a las magnitudes bases imponibles y recién se podrá, aplicando la alícuota, contar con el importe correspondiente”. *Cfr.* VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 395-396.

(16) MARCANO, Luis J., “La determinación de la base imponible en el impuesto sobre la renta venezolano”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela* N° 80, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1991, p. 257.

5. La determinación como un procedimiento administrativo

Para ABACHE la determinación es, ante todo, un procedimiento consistente en la realización de un acto o discurrir de un conjunto de éstos, dirigidos a declarar o constituir “la existencia del débito-crédito fiscal por medio de la constatación particular del hecho imponible, cuantificar su extensión económica, individualizar al sujeto obligado a su satisfacción, y también, dependiendo de la naturaleza que se le reconozca, delimitar el momento de su exigibilidad”⁽¹⁷⁾.

En ese sentido, percibir a la determinación como un procedimiento supone, como cualquier otro procedimiento Administrativo, el que se desarrolle éste a partir de la emisión y gestación consecuente de actos que realiza la Administración conjuntamente con los contribuyentes o particulares con la finalidad de arribar a un acto final. Ello tiene como finalidad garantizar el derecho a la defensa y el debido proceso del contribuyente o responsable. Vale la pena subrayar que, entender la determinación como un procedimiento con todas sus variantes, el cual es previsto para realizar la comprobación de los hechos generadores del tributo, limita la actividad de la Administración y opone barreras a la Arbitrariedad.

Concebido el instituto de la determinación tributaria como un procedimiento, viene a integrar una compleja secuencia de procedimientos que orientan la génesis del tributo y está inmersa dentro de los elementos que cuantifican la obligación tributaria, materializada mediante el impuesto⁽¹⁸⁾.

El autor José BOLÍVAR discrimina los conceptos de determinación y de fiscalización. El primero, lo conceptualiza como el acto o conjunto de actos que declara la existencia o inexistencia de un crédito tributario, concepto que gravita en cuantificar paso a paso el monto del tributo tomando en consideración todos los elementos que forma parte de la materia imponible y medir lo que corresponde pagar o reintegrar; mientras que el segundo, consiste en un

(17) ABACHE C., Serviliano, “La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario* N° 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2009, p. 109. En el mismo sentido, ha señalado el aludido autor a propósito del procedimiento de determinación, que el mismo consiste en “la realización de un acto o discurrir de un conjunto de estos, por parte de los sujetos de la relación jurídico-tributaria (sujeto pasivo, sujeto activo o ambos de manera conjunta), dirigidos a declarar o constituir (dependiendo de la naturaleza que se le reconozca) la existencia del débito-crédito fiscal a cargo de un sujeto individualizado, por medio de la constatación particular del hecho imponible, y a cuantificar su extensión económica (liquidación). Cfr. ABACHE C., Serviliano, “La Potestad Fiscalizadora”, Obra Colectiva: *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013, p. 556. En el mismo tenor, ha señalado ABACHE que la determinación es: “ese acto aislado o conjunto de actos realizados por la Administración Tributaria, o por el contribuyente, o por ambos de manera compartida, destinados a declarar o constituir la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia, según la naturaleza que tenga de acuerdo al ordenamiento jurídico en cuestión”. Cfr. ABACHE C., Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)”, *Revista de Derecho Tributario* N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2009, p. 100.

(18) COLMENARES, Juan C., *Temas de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos*, Lizcalibros, 2011, Caracas, p. 118.

conjunto de pasos armonizados que debe seguir la Administración con la finalidad de preparar el acta de reparo o de conformidad, hasta el sumario administrativo. En síntesis, “ambos son procedimientos paralelos distintos que deben seguir el régimen previsto en la Ley y tienen una finalidad: uno cuantificar la base imponible sea sobre base cierta o base presunta y el otro emitir el acto administrativo de trámite y definitivo⁽¹⁹⁾.”

En orden a lo anterior, una diferencia mucho más diáfana no las brinda González Cortes, para quien la confusión entre la investigación policial y el procedimiento de determinación, reside en el hecho que,

los débitos instrumentales requeridos a las personas son semejantes para el desempeño de una u otra tarea. Pero la diferencia es visible. La fiscalización de la determinación implica una previa obligación tributaria sustancial con su hecho imponible y sus sujetos pasivos detectados e identificados. Se trata únicamente de saber si éstos últimos cumplieron correctamente los deberes tributarios a su cargo. No sería concebible, por tanto, que estas tareas fiscalizadoras se desarrollasen con anterioridad a la determinación (y consiguientemente a la obligación sustancial objeto de determinación). Tampoco sería coherente que estas tareas de control se cumpliesen una vez extinguida la obligación tributaria sustancial. En cambio, la investigación fiscal policial es independiente tanto de obligaciones tributarias constituidas como sujetos pasivos identificados. Y es lógico, las tareas de investigación fiscal policial no requieren la existencia previa de tales obligaciones, porque su objetivo es precisamente descubrirlas⁽²⁰⁾.

6. La determinación como la voluntad abstracta de la ley que reconoce la existencia de un hecho imponible

A criterio de JARACH, la determinación es un acto de la administración fiscal por el cual se reafirma “en un caso concreto la voluntad abstracta de ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en su diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribuciones subjetivas, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporales y cuantitativos, finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas”⁽²¹⁾.

El concepto propuesto por el autor italo argentino tiene componentes propios de la definición que los procesalistas le asignan a la institución de la jurisdicción, como la voluntad de ley aplicable al caso concreto. Tal posición, como el mismo autor manifiesta, ha sido objeto de múltiples críticas, entre ellas, de los profesores Bielsa y Francisco Martínez, para quienes la

(19) BOLÍVAR B., José G., “El procedimiento de determinación y fiscalización, a la luz de lo dispuesto en los artículos 205 y 206 del Código Orgánico Tributario vigente”, *Revista de Derecho Tributario* Nº 114, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2007, p. 117.

(20) GONZÁLEZ C., Consuelo, “La fiscalización en las deducciones de carácter social”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 1987, p. 172.

(21) JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ediciones Nuevo Mundo, Buenos Aires, 2007, 436.

voluntad de ley no necesita ser afirmada ni reafirmada y que jurisdicción implica la existencia de una controversia entre las partes y que, a diferencia del procedimiento administrativo, la jurisdicción involucra una posición predominante del juez o del órgano jurisdiccional por encima de las partes.

7. La determinación como liquidación

MORENO acuñó a la determinación como ese conjunto de operaciones para aplicar a un caso concreto la norma tributaria, obteniendo con ello la cuota tributaria. A juicio de este autor, aunque no lo señala explícitamente, existe una correspondencia conceptual entre liquidación y determinación en el COT, al punto que, refiriéndose a la primera, adujo que: “[e]n todos los casos, el uso del término liquidación se encuentra asociado a la *cuantificación de la obligación tributaria* durante un período determinado, en algunos casos por parte del sujeto pasivo y en otras practicada por la Administración tributaria”⁽²²⁾.

A renglón seguido, indicaría MORENO, citando a Arias Velasco y Carral Larrauri, que la liquidación es un acto, precisamente el de determinación de la cuantía de una obligación, y no el proceso que a dicho acto conduce, y menos aún cada uno de los momentos o actos parciales que componen este proceso; se trata entonces de la distinción entre procedimiento de determinación y acto de determinación administrativa que por cuestiones terminológicas puede llevar a confusión⁽²³⁾.

Como ha podido apreciarse existe una gran dialéctica doctrina sobre la naturaleza de la determinación tributaria, bien sea que sea apreciada como un acto que ejecuta el sujeto pasivo o dicta el sujeto activo de la relación jurídico tributaria; como un acto que realizan conjuntamente contribuyente y fisco (determinación mixta)⁽²⁴⁾; como una serie de actos; como un proceso complejo que involucra la realización de múltiples tareas para arribar eficientemente a las magnitudes de la deuda o; como un procedimiento administrativo que garantice el debido proceso, empero, lo cierto es que lo esencial de la determinación es la fijación del hecho imponible, la base imponible, con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y –tal como señala GIANNINI– la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

IV. Regulación legal de la determinación tributaria

En orden a lo anterior, merece la pena señalar que la regulación del procedimiento de determinación está dispuesta en el artículo 130 del COT que establece como primera condición que los contribuyentes y responsables, luego de verificado el hecho generador, y por ende,

(22) ANDARA, Lenin J., “El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* Nº 140, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013, p. 202.

(23) *Ibidem*, p. 203.

(24) En algunos países es común que se aplique la figura del concordato tributario, el cual es un contrato en el que las partes a partir de recíprocas concesiones, una vez finalizada la fiscalización y en el entendido que existen discrepancias sustanciales en cuanto al *quantum* de la obligación fiscal, deciden finalizar la disputa pactando el monto a pagar por el contribuyente.

nacida la obligación tributaria, determinen y, eventualmente, auto-liquiden el tributo o bien proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por el Fisco. En tal sentido, la propia Ley faculta al contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria para que: i) determine por sí mismo la cuota tributaria a pagar; o ii) asigne a la propia Administración para que realice la determinación con los datos proporcionados por éste. Es decir, el segundo supuesto está envuelto en una aquiescencia, debido a que es el contribuyente quien al proporcionarle la información a la Administración con el objeto que realice la determinación del tributo, propicia el encuentro de voluntades que en ocasiones es distorsionada por erróneas prácticas de la Administración tributaria.

1. La determinación sobre base cierta o base presuntiva

Paralelamente a lo *supra* descrito, coexiste la posibilidad que la Administración sin que medie anuencia del contribuyente realice determinaciones sobre base cierta o sobre base presuntiva, denominada como: *determinación de oficio*. Ahora bien, para brindar una mejor panorámica de lo que implica la determinación sobre base cierta o presuntiva, merece la pena citar los artículos 140, 141 y 142 del COT, que al efecto establecen lo siguiente:

Artículo 140. Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualesquiera de las siguientes situaciones:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.
2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad y exactitud.
3. Cuando el contribuyente, debidamente requerido conforme a la Ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.
4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.
5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
6. Cuando así lo establezcan este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda”.

Artículo 141. La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles.
2. Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Artículo 142. La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:

1. Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.
2. Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.

La determinación sobre base cierta se configura en función a los datos, documentos e instrumentos facilitados por el propio contribuyente, de modo que, la Administración con los elementos aportados por éste realice el procedimiento o acto determinativo. Ello acredita a la misma una relativa certeza, seguridad y convicción de que la referida determinación se está realizando con los instrumentos que empleó o emplearía el propio contribuyente para realizar la determinación⁽²⁵⁾.

Por el contrario, la determinación sobre base presuntiva está compuesta de plétóricos elementos aleatorios y condicionales y, aunado a ello, se desprenden ingentes poderes discrecionales. Parte de la doctrina señala que la misma no es una potestad discrecional de la Administración, sino, por el contrario, es un procedimiento íntegramente reglado, dado que “su desenvolvimiento no depende de ponderaciones sobre oportunidad y conveniencia”⁽²⁶⁾. Así las cosas, la determinación sobre base presuntiva tendrá lugar como *conditio sine qua non* al ocurrir determinados supuestos establecidos en el artículo 142 del COT.

Señala MORENO que el COT exige que la determinación presuntiva se haga con base al mérito que merezcan los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho generador de la obligación permitan determinar la existencia y la cuantía de la obligación y que, esa vinculación de los hechos descubiertos por el fiscal debe ser una vinculación “normal” en palabras de la Ley, por lo que no puede tratarse de circunstancias extraordinarias que en forma discrecional la Administración pretenda vincular con la actividad del contribuyente para fundamentar sobre ellas el reclamo fiscal⁽²⁷⁾.

(25) La Sala Política Administrativa con respecto a la determinación sobre base cierta ha precisado que la misma se realice “con aquellos elementos que permitan conocer directamente los hechos generadores del tributo”. Cfr., Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia No 01106, de fecha 27 de junio del 2007, caso: Tiendas Karamba Valle De La Pascua, C.A. contra Fisco Nacional, disponible en: <http://historico.tsj.gov.ve/decisiones/spa/junio/01106-27607-2007-2004-3190.HTML>.

(26) VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., 397.

(27) MORENO DE RIVAS, Aurora, “La administración tributaria como función estatal”, op. cit., p. 59.

Para ABACHE, la Administración debe realizar, *ex ante*, la determinación sobre base cierta, “a los fines de obtener los elementos de los cuales se desprenda de manera directa el nacimiento de la obligación tributaria por medio de la realización del hecho imponible, y sólo cuando le sea imposible hacerlo de esa manera -y por vía de excepción- tendrá que acudir a la modalidad sobre base presuntiva”⁽²⁸⁾.

Es criterio de MORENO, citando a RUAN SANTOS, que el sistema sobre base presuntiva es subsidiario, por cuanto procede sólo cuando se dan las específicas causales señaladas en el artículo 132 del otrora vigente COT, y “otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones”. Por lo tanto, al aplicarse el sistema subsidiario, la Administración tributaria deberá acreditar plenamente en el expediente que fueron verificadas las condiciones que establece la norma “so pena de incurrir en una liquidación ‘basada en falso supuesto, con lo cual, se vicia la voluntad del órgano”⁽²⁹⁾.

En un principio, si partimos que la determinación sobre base cierta se constituye fundamentalmente en una idea de realidad material al realizarse la misma con los documentos e instrumentos sobre los cuales se obtienen los montos a declarar, bien sea, de libros, facturas o comprobantes, entre otros, entendemos que sus montos son reales, hasta tanto no se compruebe lo contrario, es decir, dichos cálculos realizados por la Administración estarán representados, en un principio: *por la certeza*⁽³⁰⁾.

Ahora bien, pese a que a las declaraciones presentadas por los contribuyentes se les acredite un tratamiento de declaración jurada, si la Administración pretende verificar la certidumbre de los montos allí declarados, en aras de garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa, deberá notificar al contribuyente del procedimiento que va a realizarse y requerirle

-
- (28) ABACHE C., Serviliano, “La Determinación de la Obligación Tributaria”, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013, p. 473. En relación con la determinación sobre base presuntiva, Luis FRAGA indicó: “Ahora bien, el artículo 119 del COT establece un orden de prelación en la determinación tributaria, colocando en primer lugar la determinación sobre base cierta, es decir, aquella que se hace con apoyo de los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. Este derecho a la determinación sobre base cierta se conecta con la garantía constitucional de la Capacidad Contributiva y con uno de los principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo, cual es el Principio de Certeza y que, según han establecido la doctrina y la jurisprudencia, obligan a los funcionarios fiscalizadores a agotar todos los recursos a su alcance para determinar con precisión, sobre datos ciertos y veraces, la renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la de fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquéllos”. Cfr. FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Funeda, Caracas, 1998, pp. 45-46.
- (29) ANDARA, Lenin J., “El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria”, *op. cit.*, p. 229.
- (30) La certeza es un principio fundamental en el derecho tributario. Es imperioso que los contribuyentes conozcan con total claridad los supuestos generadores de un hecho imponible, las formas o mecanismos de pagos y hasta dónde llegan las competencias del fisco para su recaudación. La arbitrariedad, gran enemigo del Estado de derecho y legalidad, siempre será ese gran vicio que desde cualquier trinchera deba vencerse. Un detallado análisis sobre estos aspectos puede examinarse en: GARCÍA N., César, “La discrecionalidad en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013, p. 60.

la información que precise necesaria para obtener montos sensiblemente más cercanos a la realidad material, toda vez que, de lo contrario, la determinación que realice se aproximaría a una determinación sobre base presuntiva, y más allá de ello, se entiende que la misma adolecería de un falso supuesto, por cuanto, alcanzaría una consecuencia o resultado a partir de la imprecisión u omisión de los elementos constitutivos que sirvieron para establecerla.

A corolario de lo anterior, es imprescindible que la Administración Tributaria: i) notifique al Contribuyente que realizará un procedimiento de determinación en su propia sede; y ii) que emita un acta de requerimiento y solicite al contribuyente los documentos e instrumentos necesarios para realizar una correcta determinación –si es el caso- de modo que elimine la especulación o términos dubitativos de la misma.

Merece la pena resaltar que, la determinación sobre base presuntiva es una determinación incierta que puede arrojar montos de más o de menos, por la manera que la misma opera, por tal motivo, en cualquier de los casos, dicha determinación lesionaría, bien sea derechos de los contribuyentes o del Fisco Nacional que, en definitiva, debería representar los interés de la colectividad.

La Sala Político-Administrativa en sentencia N° 01223 del 1° de diciembre de 2010, caso: Inversiones Compuparts⁽³¹⁾, C.A. de conformidad con las previsiones contenidas en los artículos 130, 131 y 132 del COT/2001 señaló que las mismas son de aplicación excepcional y “otorgan amplias facultades a la Administración Tributaria para proceder a la determinación de oficio sobre base presuntiva. Este procedimiento requiere de rigurosos requisitos de forma y de fondo y en especial deben concurrir las circunstancias siguientes: i) que el contribuyente no proporcione los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta y; ii) que la Administración Tributaria no pueda obtener la información real por sus propios medios”.

De igual manera, ha manifestado la Sala que la estimación de oficio tiene como finalidad esencial la determinación racional de la efectiva capacidad tributaria del contribuyente, pero en todo caso el procedimiento de estimación no puede ser aplicado en forma arbitraria, de manera que, por razones de seguridad jurídica, no es posible imputar a un contribuyente ingresos mayores a los declarados, basándose en la sola información suministrada por terceros y sin que la Administración compruebe esas informaciones⁽³²⁾.

La Administración debe respetar la forma dispuesta en los procedimientos administrativos, y más aún, las garantías constitucionales que recubren los derechos del contribuyente. En materia de determinación priva una suerte de prelación, lo que implica que la Administración deberá agotar las gestiones para realizar la determinación sobre base cierta para proceder, de no haber más alternativas, a realizar la determinación sobre base presuntiva.

(31) Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01223-11210-2010-2009-1042.HTML>

(32) Sala Político Administrativa, Sentencia N° 00675 del 21 de mayo de 2009, caso: Tiendas Karamba San Fernando, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00675-21509-2009-2008-0408.HTML>

2. Elementos a considerar para realizar la determinación sobre base presuntiva

A los efectos de realizar la determinación sobre base presuntiva, la Ley de Impuesto sobre la Renta⁽³³⁾ (LISLR) establece en su artículo 91, algunos los elementos a considerar:

1. Volumen de las transacciones efectuadas en el ejercicio o ejercicios gravables;
2. Capital invertido;
3. Préstamos, consumos y otras cargas financieras;
4. Incrementos patrimoniales fiscalmente injustificados;
5. Rendimiento de empresas similares;
6. Utilidades de otros períodos;
7. Modo de vida del contribuyente, cuando se trate de personas naturales.

El artículo 44 de la otrora Ley de Impuestos sobre la Renta de México, señala DE LA GARZA, ordenaba que la autoridad fiscal reuniese informes y practicase estudios de las mercancías, artículos y servicios sobre el costo de los mismos, el importe de la renta del local que ocupe el causante, el número de personas que trabajen en el negocio, los sueldos pagados, otros gastos normales y los demás datos que puedan utilizarse; ahora bien, a los ingresos brutos estimados en dicha forma se les aplican los coeficientes establecidos en el artículo 33 de la Ley para determinar la base imponible y luego aplicar la tarifa progresiva del artículo 34 y de esa manera determinar el crédito fiscal⁽³⁴⁾.

V. ¿Se pueden presumir los gastos de forma concomitante en una determinación sobre base cierta?

Ahora bien, una vez realizado el breve bosquejo doctrinal de los conceptos de determinación, es oportuno plasmar algunas disertaciones de los fallos que constituyen las jambas del presente ensayo, de modo de precisar si existe tal cosa como gastos presuntos o una determinación mixta, en la que confluyan tanto la determinación sobre base cierta y sobre base presuntiva.

La lógica que puede extraerse del fallo del juzgador de primera instancia es que la Administración ha debido fusionar dos (2) clases de determinaciones, por una parte, para algunos ingresos, gastos y costos la determinación sobre base cierta y, por otra parte, para los ingresos que obtuvieron los peluqueros y que no fueron expresados en la contabilidad de la empresa la determinación sobre base presuntiva, sobre el unguido fundamento de no haberse suministrado la información o elementos exigidos a tal respecto.

La principal tribulación de este razonamiento es que pese a compadecerse con criterios de justicia, esto es, procurar acomodar el pago de tributos a la realidad, lo cierto es que para que hubiera sido completamente justa ha debido haber ordenado a la Administración recabar la

(33) Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta N° 6.210, Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

(34) DE LA GARZA, Sergio F., "La determinación de la obligación tributaria", *op. cit.*, p. 816-817.

información contable proporcionada por la contribuyente y establecer con la mayor precisión posible el porcentaje que al respecto le era pagado a los peluqueros.

Por otra parte, el razonamiento de la Sala Constitucional que, está demás decir, es paradigmático, pasa por desquebrajar rígidos esquemas en cuanto a la ya infeliz determinación sobre base presuntiva e incorpora bajo un razonamiento estrictamente material la idea según la cual la administración en el impuesto sobre la renta está en la obligación de determinar los costos y deducciones que aparezcan reflejados de los documentos que ha analizado para determinar la cuantía de la obligación tributaria, o en aquellos elementos que le han dado base para presumir el monto de los ingresos. Pero, sin dudas, el apotegma más resaltante de esta decisión es que toda actividad comercial tiene determinados costos mínimos asociados y que deben ser tomados en cuenta a la hora de determinar la renta neta.

La Sala Constitucional ha dejado un mensaje indirecto en la propalación del fallo y que sólo es posible leer entre líneas, este es: la Administración tributaria no puede, ni siquiera en el marco de un procedimiento de determinación, calcular y liquidar exclusivamente ingresos bruto, aun en aquellos supuestos en los que la contribuyente haya actuado reticentemente al no facilitar los documentos que demuestren los gastos.

Como habrá podido apreciarse el tribunal de primera instancia ordenó practicar la determinación sobre base presuntiva sobre los costos y gastos, mientras que la Sala Constitucional sólo ordenó que se calcularan los mismos sin identificar de qué forma se haría dicha actividad; pero, si bien no identificó el método, debemos entender que es sobre base presuntiva, teniendo en cuenta que es alrededor de este punto sobre el cual orbita la presente *litis*.

Ahora bien, en el marco de un procedimiento de determinación sobre base cierta ¿se pueden presumir los gastos? La respuesta es no. No existe tal cosa como gastos presuntos en la tributación y con ello respondo a la interrogante planteada en el título del presente ensayo. Lo que ocurre es que la Administración al momento de realizar la determinación emplea las reglas del método científico y a partir de una serie de datos estadísticos, reportes y registros de empresas dedicadas al mismo rubro, análisis del modelo de negocio, entrevistas con personajes involucrados⁽³⁵⁾, que en este caso particular son peluqueros y socios, entre otros múltiples factores asociados, valora el *quantum* de los gastos a los que pudo haber incurrido el contribuyente y realizando una determinación sobre base presuntiva de todo el conjunto, y no exclusivamente sobre uno de los rubros: *los gastos*, calcula la renta neta gravable.

Alguno dirá, y con justa razón, que la LISR consagra un capítulo relativo a las rentas presuntas para aquellas actividades directamente prestadas por sociedades *offshore* que obtienen ingresos de fuente territorial, pero sus costos y gastos son generados en el extranjero y, al mismo tiempo, difíciles de calcular con rigurosidad científica. En este caso, la Ley directamente determina el porcentaje a ser gravado. En este caso, la Ley no presume los gastos, sino el porcentaje que pudo haber sido empleado en la producción de la renta. La diferencia está en

(35) Señala MORENO que el COT contempla como métodos para efectuar la determinación presuntiva las estimaciones del monto de las ventas gravables por comparación de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad del sujeto investigado. Cfr. MORENO DE RIVAS, Aurora. “La administración tributaria como función estatal”, *op. cit.*, p. 59.

el hecho que los gastos no pueden ser determinados en la fuente, por lo que se decidió que se presumiera un porcentaje de la renta.

Tanto el Tribunal de primera instancia como la Sala Constitucional inadvirtieron que al momento de impeler a la Administración que dejase de emplear los elementos necesarios para realizar la cuantificación sobre base cierta, se convierte *ipso facto* en una determinación sobre base presuntiva. Aludir a una determinación mixta resultaría equívoco, por cuanto, de ser así, se estaría refiriendo a aquella que compromete la intervención del contribuyente y la Administración en la valoración del *quantum*, tanto para la sustanciación del procedimiento como para la emisión del acto.

Lo que ocurre en este caso es que en esta presunción ya se tienen un conjunto de hechos ciertos o conocidos y sobre esta base se establecerán los desconocidos. Pero, se insiste, no pueden realizarse dos clases de determinación en un mismo procedimiento, por tal motivo, o se efectúa sobre base cierta o sobre base presuntiva.

Como habremos señalado, la determinación sobre base presuntiva pudiera resultar muy riesgosa, al tiempo que siempre deberá ser subsidiaria a la determinación sobre base cierta; por lo tanto, ordenar que se realice aquélla sin correctos parámetros supondría dotar a la Administración tributaria aún más de discrecionalidad, pudiendo generar, eventualmente, otro largo y engorroso proceso judicial si el cálculo que se realice sigue alejándose de realidad material. Cuando el Tribunal ordena que se realice la determinación sobre base presuntiva sobre los gastos y costos no está tomando en cuenta que pese a tener un hecho cierto como son los ingresos, nada obsta para la Administración Tributaria produzca el hecho desconocido por un acto de entelequia.

Ello así, tanto el fallo de primera instancia como el de la Sala Constitucional⁽³⁶⁾ se hacen inejecutables, por más justas que parezcan, toda vez que, sus mandamientos son difíciles de cometer por la Administración al no haberseles dado una orden expresa, más allá de hacer patente el evidente problema de fondo, el cual es que el Fisco aplicó a los ingresos una sanción encubierta.

En tal sentido, con el propósito que se realizara una correcta determinación, ha debido el órgano jurisdicción ordenarle a la Administración Tributaria, principalmente: i) entrevistarse con los peluqueros que presuntamente prestaron servicios para los años inspeccionados e interrogarlos sobre el margen de ganancias que obtenían; ii) entrevistarse con los peluqueros que trabajan en el establecimiento e interrogarlos sobre el margen de ganancias que obtienen; iii) realizar un procedimiento de fiscalización sobre los peluqueros que trabajaban en el local, de manera de cruzar y cotejar la información suministrada, de conformidad con el artículo 190 del COT; iii) interpelar a peluqueros de negocios similares con el propósito de establecer, a partir de una muestra considerable, el porcentaje que de ordinario se establece en este modelo de contratos; iv) una vez obtenida la información porcentual, ordenar a los ingresos brutos que se le aplique el porcentaje correspondiente y será esta la renta neta gravable; y v) a esta renta

(36) Cierto es que la Sala Constitución revisó un fallo, pero la concreción es uno de los principales adiniculos que debe tener toda sentencia.

neta aplicarle la tarifa que corresponda; y por último, iv) verificar si el monto obtenido por el Fisco se compadece con el presentado por la contribuyente en la declaración de renta.

Por muy difícil que haya sido determinar los costos y gastos, se ha debido agotar todos los mecanismos disponibles de manera que el establecimiento de la renta neta estuviera lo más cercana y próxima a la realidad material; en todo caso, en el supuesto que hubiera sido imposible, como parecen haber apreciado los tribunales de instancia, era necesario que el Fisco determinase los gastos y no como lo hizo, reconocer los ingresos brutos como renta neta, toda vez que la determinación bajo ningún supuesto puede emplearse como *ius puniendi*.

La determinación sobre base presuntiva, en especial, no puede emplearse como un medio para imponer un castigo o pena indirecta y por ende, para negar la existencia de gastos y costos vinculados; la tarea principal del fisco es obtener la cuota tributaria justa, que no afecte la capacidad contributiva y que respete los principios de la tributación.

La Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile es bastante dura en este particular; su artículo 70 dispone que si el contribuyente no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos de vida, desembolsos o inversiones, se presume que corresponden a utilidades. Esta parece haber sido la línea que siguió el Fisco Nacional al momento de determinar la renta gravable. Ahora bien, entre los supuestos que acarrear la aplicación de la aludida presunción tenemos los siguientes: i) cuando el contribuyente no concurre a una citación o no contesta o no cumple las exigencias que se le formulan⁽³⁷⁾; ii) si un contribuyente no presenta declaración estando obligado a hacerlo⁽³⁸⁾ c) Cuando las declaraciones, documentos, libros o antecedentes presentados o producidos por el contribuyente no sean fidedignos (artículo 21, inciso 2º, y artículo 64, inciso 2º, del Código Tributario).

Ahora bien, como se habrá notado, para aplicar la dura consecuencia jurídica que dispone la Ley en Chile deben verificarse alguna de las situaciones vinculadas con la reticencia de la contribuyente o con una conducta felona tendente a disminuir ingresos fiscales; ello así, sólo en esos casos particulares y demostradas sustancialmente por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento las circunstancias arriba descritas, se entenderá que esos referidos costos comportan utilidades, y por ende gravados con el impuesto sobre la renta.

En el caso planteado no se verificó la sustanciación de un procedimiento en el que se haya demostrado por parte de la contribuyente el uso de artilugios legales o de maniobras elusivas para evitar el correcto pago de la cuantía tributaria. Incluso, en el supuesto que hubieran entendido que los gastos eran realmente ingresos, ha debido, en primer lugar, en torno a un procedimiento de determinación, desconocer la forma de las operaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 del COT en concatenación el artículo 92 de la LISLR, y en segundo lugar, abrir un procedimiento sancionatorio e imponer, de ser el caso, las sanciones correspondientes.

(37) Artículo 64, inciso 1º, del Código Tributario.

(38) Artículo 22 y artículo 64, inciso 2º, del Código Tributario.

VI. Recapitulación

1. Las inspecciones tributarias tienen como finalidad verificar que el contribuyente o los sujetos pasivos cumplen con sus obligaciones fiscales o cualquier otra obligación de tal naturaleza impuesta legalmente.
2. La determinación como acto, procedimiento o proceso tiene como objetivo fijar cuantitativamente de la deuda del contribuyente.
3. Inspección y determinación no son conceptos análogos, mantienen en su lugar una relación consustancial.
4. El uso de la determinación presuntiva siempre debe constituir una excepción, significa ello que la Administración estará habilitada para emplearla en la medida que se verifiquen las condiciones o supuestos establecidos en el COT. En tal sentido, deberá dejar constancia expresa en un acto motivado de la imposibilidad de practicarla sobre base cierta.
5. Debe descartarse la arbitrariedad en el establecimiento de montos cuando la administración hace uso de la determinación sobre base presuntiva.
6. En los que los gastos no puedan determinarse por la insuficiencia de registros, datos y documentos, entre otros, en orden a criterios de justicia tributaria, la Administración debe aplicar una determinación sobre base presuntiva con el uso y el empleo del método científico.
7. La determinación tributaria bajo ningún supuesto puede emplearse como un instrumento sancionatorio, tal y como lo dejó sentado la Sala Constitucional al señalar que todo ingreso lleva implícito un costo y un gasto.
8. Si la Administración tributaria quiere desconocer la existencia de cierto gasto, deberá abrir un procedimiento administrativo y desconocer la forma del negocio, si fuera el caso de conformidad con el artículo 16 del COT.

Bibliografía

- ABACHE C., Serviliano, “La Potestad Fiscalizadora”, Obra Colectiva: *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013.
- ABACHE C., Serviliano, “La Determinación de la Obligación Tributaria”, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013.
- ABACHE C., Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario”, *Revista de Derecho Tributario* N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2009.
- ABACHE C., Serviliano, “La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de

-
- Justicia”, *Revista de Derecho Tributario* N° 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2009.
- ANDARA, Lenin J., “El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* N° 140, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013
- BARQUERO, Juan Manuel, *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- BOLÍVAR B., José G., “El procedimiento de determinación y fiscalización, a la luz de lo dispuesto en los artículos 205 y 206 del Código Orgánico Tributario vigente”, *Revista de Derecho Tributario* N° 114, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2007.
- CASADO, Hidalgo, “Procedimiento Administrativo-Tributario en el Derecho Venezolano”, *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario, N° 1 al N° 50*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Livrosca, Caracas, 1999.
- CASADO B., Lilia M., “El fin último de la administración tributaria: el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la efectiva recaudación”, *Revista de Derecho Tributario* N° 103, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2004.
- COLMENARES, Juan C., *Temas de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos*, Lizcalibros, Caracas, 2011.
- DE LA GARZA, Sergio F., “La determinación de la obligación tributaria”, *Sobretiro de Humanitas*, N° 14, Universidad Autónoma de Nuevo León, Nuevo León, 1973.
- FRAGA PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Funeda, Caracas, 1998.
- GACETA OFICIAL N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.
- GARCÍA N., César, “La discrecionalidad en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2013.
- GONZÁLEZ C., Consuelo, “La fiscalización en las deducciones de carácter social”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 1987.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ediciones Nuevo Mundo, Buenos Aires, 2007.
- MARCANO, Luis J., “La determinación de la base imponible en el impuesto sobre la renta venezolano”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela* N° 80, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1991.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, *Revista de Derecho Tributario* N° 159, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Legis, Caracas, 2019.

-
- ROMERO-MUCI, Humberto, *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.
- RIVERO O., Ricardo, *El Estado Vigilante*, 1º ed. Editorial Tecnos, Madrid, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho tributario* Segunda Edición, Temis, Bogotá, 1996.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005.
- VILLEGAS, Héctor B., “La Determinación Impositiva en el Código Tributario de Venezuela”, *Primeras Jornadas Venezolana de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 1985.

Sentencias

- Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia del 8 de noviembre de 2017, caso: Amalia Rosa Báez y José De Jesús Aguilar Morón Vs. Peluquería Unisex El Sanch, C.A. y Centro de Estética Sandro, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/noviembre/205026-0987-81117-2017-17-067.HTML>;
- Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia del 14 de diciembre de 2016, caso: Ismary Del Valle Alfaro Buenaño Vs Salón de Belleza Caritas, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/diciembre/193912-1347-141216-2016-15-991.HTML>
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 221 del 9 de abril de 2014, caso: Kappa Unisex, C.A., disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/162787-221-9414-2014-13-1057.HTML>
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01223 del 1º de diciembre de 2010, caso: Inversiones Compuparts, disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01223-11210-2010-2009-1042.HTML>
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01106, de fecha 27 de junio del 2007, caso: Tiendas Karamba Valle De La Pascua, C.A. contra Fisco Nacional, disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/01106-27607-2007-2004-3190.HTML>
- Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sentencia N° 1.555, dictada el 22 de noviembre de 2010, caso: Kappa Unisex, C.A., disponible en: <http://caracas.tsj.gob.ve/DECISIONES/2010/NOVIEMBRE/2095-22-AP41-U-2008-000784-1555.HTML>