

**SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO VENEZOLANO: REFLEXIONES Y
PROPUESTAS^f**
**ABOUT THE VENEZUELAN'S TAX PROCESS: REFLECTIONS AND
PROPOSITIONS**

Serviliano Abache Carvajal[§]

Fecha de Recepción: 15 de enero de 2022

Fecha de Aprobación: 30 de abril de 2022

RESUMEN

El presente paper pretende exponer la actual situación de la justicia tributaria venezolana, tras los 21 años de acaecimientos político-económicos de una época, que han incidido notablemente de una manera desfavorable sobre la esfera jurídico-tributaria del contribuyente venezolano, a través de una delimitada metodología dogmática-heurística, en conjunto, con una dogmática-jurisprudencial, capaz de dar respuesta a los problemas regulatorios a los poderes recaudatorios de la Administración Tributaria Nacional, junto a los desfases lógicos de los marcos regulatorios con la realidad fáctico-política imperante. El Gobierno irracional se desbocó completamente en desmedro de los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes en la regulación, recaudación y administración de los respectivos ramos rentísticos propios (Tributos) de la República de Venezuela. Con ocasión a los 21 años de regulaciones que han desmantelado la tutela judicial efectiva, sólo queda decir, que es necesaria tanto la reordenación de los poderes administrativos-tributarios, como del proceso tributario como medio de reafirmar la justicia.

Palabras Clave: Derechos Constitucionales, Proceso, Justicia Tributaria, Tutela Judicial Efectiva.

ABSTRACT

The next paper pretends to expose the current situation of the Venezuelan tax's justice after 21 years of economic and politics events, which have consolidated an age as juridically disordered. Those events have incidented expressly in a bad way over the juridic aureole of the taxpayers. The methodology is dogmatic-heuristic, together with a dogmatic-jurisprudence study able to answer to the regulatory problems of the tax collector's powers and to the logic disconnection to the regulators acts with the existent reality. The Government has broken-mouthed negatively to the destruction of constitutional rights and its quarantees in the regulation of his tributes, the recaudation and administration of the tributes. After 21 years of Tax's Code regulations which it has disabled the Court's Guardianship, there is one thing to say, It is necessary the reorient of the administrative powers of the Tax's Administration, such as Tax's Process as a tool to restate the justice.

Key Word: Constitution Rights, Process, Tax's Justice; Court's Guardianship.

^f Para el Homenaje al Profesor Abdón E. Sánchez Noguera, quien enfocó su investigación en el Derecho Procesal.

[§] Abogado Egresado de la Universidad Central de Venezuela (UCV): Mención *Magna Cum Laude*. Profesor de Pre-Grado (UCV) y Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Profesor de la Especialización de Derecho Tributario (UCV). Profesor de la Maestría en Derecho Financiero (UCAB). Especialista en Derecho Tributario (UCV): *Mención Honorífica*. Magister Scientiarum en Argumentación Constitucional (Universidad de Alicante-España). Doctorando en Derecho de la Universidad Santiago de Compostela-España. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio del Escritorio Jurídico Corporativo Abache, Blanco y Asociados.

INTRODUCCIÓN

Las controversias que se suscitan entre los contribuyentes y el Estado, o entre terceros y el Estado, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias, se resuelven haciendo uso del procedimiento contencioso tributario. El Código Orgánico Tributario venezolano (2020), al referirse a la jurisdicción contencioso tributaria, señala en su artículo 286 que ésta consiste en la potestad de conocer y resolver las polémicas que se causen entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias, o, creen responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de Leyes, Reglamentos o Resoluciones de carácter tributario.

Nuestro Código Tributario, en su Título VI, Capítulo I, Sección I "De los Procedimientos Judiciales", trata esta cuestión en 4 Títulos. El primero, reservado al procedimiento del Recurso Contencioso de Nulidad. El segundo al procedimiento del Amparo Tributario. El Tercero acerca de la Transacción Judicial. Y el Cuarto acerca del Arbitraje Tributario. No se utiliza la expresión "*procedimiento contencioso tributario*", sino "*De los Procedimientos Judiciales*".

Desde el punto de vista doctrinario, se ha discutido mucho respecto de las características que debe tener dicho procedimiento y de la naturaleza de los órganos encargados de resolver las controversias. Igualmente, tales aspectos han sido materia de amplios debates.

En las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebrados en 1957 en la ciudad de Montevideo, respecto del "*proceso administrativo*" se emitió resolución en favor de la creación de tribunales en lo contencioso administrativo, que estuvieran organizados en forma independiente del Poder Ejecutivo y que pudieran anular o reformar los actos administrativos tributarios definitivos o ejecutorios de la Administración Tributaria, dictados con violación de una regla de derecho, o, con desviación del poder, con facultades para condenar la reparación del daño causado. Se recomendó el ejercicio de la acción por cualquier persona titular de un interés personal, directo y actual, afectado por el acto administrativo.

Se estableció que la Administración Pública debía resolver los recursos administrativos dentro de plazos breves y perentorios y se recomendó que el silencio administrativo debiera entenderse como desestimación del recurso. En las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en 1958 en la ciudad de México, al tratar específicamente el tema del proceso contencioso tributario, se concluyó que la Administración debía tener la oportunidad de revisar (rever) sus resoluciones mediante un recurso previo a la fase contenciosa. Pero al mismo tiempo, se expresó que los tribunales de lo contencioso tributario debían gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo y de no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debía ser la misma que se asegura a los órganos de este poder. Se consideró de necesidad que el procedimiento fuera sencillo y rápido y que asegurara que las causas fueran resueltas dentro de los plazos fijados por la ley, que primara el respeto al principio de igualdad de las partes y que los tribunales estuvieran investidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes.

En las Séptimas Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios celebradas en el año 1976 en la ciudad de Pamplona, se recomienda que los órganos jurisdiccionales competentes para decidir los conflictos tributarios, deban funcionar dentro del Poder Judicial, y, en todo caso, fuera del ámbito del Poder Ejecutivo. Agrega la resolución adoptada en dichas Jornadas, que en los países en que existan órganos jurisdiccionales dentro del Poder Ejecutivo, su estructura y funcionamiento deben ser organizados sobre la base de su independencia respecto de la Administración activa, de forma que contra sus fallos pueda recurrirse, sin restricciones, al Poder Judicial.

Para los efectos del presente trabajo, adquiere importancia singular que las Jornadas de Pamplona recomiendan, de un lado, la igualdad de garantías de alegación y prueba para ambas partes y, de otro lado, el derecho del interesado a interponer recursos o decidir acciones sin estar condicionado al pago previo de la obligación impugnada ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce.

Valdez Costa al efectuar un enfoque del panorama general de la legislación latinoamericana, se refería a Venezuela, clasificándolo en un primer

grupo, en razón de las características y ubicación de los órganos especializados para la solución de las controversias tributarias.

Señala que este primer grupo "*está constituido por aquellos países que cuentan con tribunales fiscales administrativos, a los cuales, las normas que los crean, atribuyen carácter jurisdiccional y consecuentemente les reconocen un grado de independencia variable respecto de la Administración activa*". Por esa razón, los Tribunales Contencioso-Tributario deben andar como un auténtico Tribunal, autónomo, independiente e imparcial, como un órgano del poder público diferente orgánica, en funcionalmente en cuanto a intereses se refiere al Poder Ejecutivo. No tiene sentido, que los Tribunales Contencioso-Tributarios operen como autómatas capaces de ratificar mecánicamente las decisiones de la Administración Tributaria. Estos tienen una función de revisión plena. ¡Y a esa función deben adecuarse!

DESARROLLO

1_. Una aproximación al Proceso Tributario Venezolano. Su Carácter Objetivo o Subjetivo.

El proceso tributario suele ser explicado por la dogmática desde tres concepciones. En primer lugar, a partir de los actos administrativos impugnables a través del recurso contencioso tributario (artículo 272 del Código Orgánico Tributario de 2020¹: «Los actos de la Administración Tributaria de efectos

¹ Publicada su reciente «reforma» en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 6.507 Extraordinario del 29 de Enero de 2020, la cual fue dictada por la denominada «Asamblea Nacional Constituyente», que por razón de la inexistencia jurídica de las pretendidas «tipologías normativas» que emana («leyes constitucionales», «decretos constituyentes», etc.) y dada su patente inconstitucionalidad por violación del principio de reserva legal tributaria (véase: FRAGA, L. (2020) «Algunos Comentarios Sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario de 2020», disponible en: <http://fragapitaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>), la misma adolece de la más severa e insalvable *invalidez*, en tanto no fue: (i) dictada por el órgano competente, (ii) siguiendo el procedimiento establecido, (iii) respetando las normas de rango superior. Debe siempre tenerse presente que la materia tributaria es de estricta reserva legal (*ley formal*: producto del parlamento), por lo que su pretendida regulación por parte de otro «poder» —como ocurrió con esta «reforma»—, atenta directamente contra la libertad individual y, en consecuencia, contra la Constitución misma. En efecto, *la autoimposición es libertad*, por lo que la «no-autoimposición» es una manifestación despótica, abusiva y, en fin, autoritaria del poder, mediante la cual se subvierte la libertad individual y se pulveriza la propiedad privada. Sobre el principio de reserva

particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados [...]»). En segundo lugar, desde la visión del proceso contencioso tributario como uno de naturaleza objetiva, en el cual se revisa la legalidad del acto administrativo impugnado. Y, finalmente, en tercer lugar, teniendo en cuenta que el proceso tributario es de naturaleza inquisitiva, por lo que el juez tributario tiene amplios poderes de investigación y decisión.²

En lo que a la segunda concepción se refiere, mucho se ha escrito —y se sigue escribiendo— en doctrina, sobre el carácter *objetivo* o *subjetivo* del proceso administrativo, en lo general,³ y del proceso tributario —que es especie de aquél—, en lo particular. Básicamente, la discusión se circunscribe a sostener: (i) si el proceso tributario sigue siendo visto como un *juicio al acto administrativo impugnado*; o (ii) si dicho proceso es concebido —en la actualidad— como un *juicio entre partes*.

legal tributaria, véase: FRAGA, L. (2012) “Principios Constitucionales de la Tributación.” Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 41-68. y FRAGA, L. (2019) El Principio de la Legalidad Tributaria, En “Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano N° 17-19 (Homenaje a Pedro Nikken).” Universidad Monte Ávila. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 277-326. Disponible en: <http://redav.com.ve/wp-content/uploads/2021/01/Redav-17-19.pdf>. Nuestras consideraciones sobre este estándar de la tributación pueden consultarse en: Abache Carvajal, S. (2013) «Liberalismo y Tributación. Especial Atención al Principio de Reserva Legal de los Tributos», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* N° 69. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. Pág. 27-51; y su caracterización más reciente como *derecho subjetivo*, en: Abache Carvajal, S. (2019) «El Derecho a la Legalidad Tributaria del Contribuyente: Una Cuestión de Libertad y Propiedad Privada», En “ESPINOSA BERECHOCHA, Carlos (Coord.), *Derechos de los Contribuyentes*.” Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ciudad de México. Pág. 31-70. Sobre ésta y tantas otras consideraciones que demuestran la abierta inconstitucionalidad de la «Asamblea Nacional Constituyente» y de sus «actos», véase: BREWER-CARÍAS, A. R., y GARCÍA SOTO, C. (Comps.) (2017) “*Estudios Sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su Inconstitucional Convocatoria en 2017*.” Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis. Caracas D.F., Venezuela.

² Cf. Mejía Betancourt, J. (2016) La Carga de la Prueba en el Contencioso Tributario, En “LOUZA SCOGNAMIGLIO, Laura y ABACHE CARVAJAL, Serviliano (Coords.), *El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo y la Tutela Judicial en el Contencioso Tributario. Una Discusión Sobre la Obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La Atipicidad de la «Presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario, galardonada con el Premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2012-2013*.” Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 113. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 333.

³ Para un estudio acabado sobre el carácter objetivo o subjetivo del contencioso administrativo venezolano, véase: Torrealba Sánchez, M.A. (2006) “*Manual de Contencioso Administrativo (Parte General)*.” Editorial Texto. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 96-115.

Sobre la noción *objetiva*, MEJÍA BETANCOURT indica que «En la medida que la decisión ejecutoria administrativa constituye un elemento de la legalidad, entonces un recurso objetivo se abre contra el acto dicen los franceses, es decir, es posible intentar un recurso contencioso contra el acto dictado. Este recurso es objetivo pues se cuestiona su legalidad. Tradicionalmente la doctrina francesa dice que es un proceso hecho al acto no a su autor. Una acción contra el autor del acto completa el primer recurso, pero ya no se trataría de un recurso de anulación sino de un recurso en reparación de una falta cometida o de un riesgo asumido»⁴.

Por su parte, la noción *subjetiva* ha sido explicada, entre otros, por MOLES CAUBET, para quien la misma consiste en una:

Función judicial que tiene los siguientes cometidos: declarar derechos; mantener la integridad de los derechos atribuidos y restablecerlos cuando fueren perturbados, resarcando subsidiariamente los daños y perjuicios producidos, como también, resarcir los demás daños y perjuicios de cualquier otra manera irrogados.⁵

Aunque hace algún tiempo FRAGA PITTALUGA llegó a considerar zanjado el tema y cerrada la discusión, entendiendo para aquel momento que:

Hoy en día se acepta sin ambages que el proceso contencioso tributario, como cualquier proceso judicial, es un conflicto intersubjetivo de intereses en el cual cada parte debe probar lo que alega,⁶ sin embargo en la actualidad la doctrina sigue

⁴ Mejía Betancourt, J.A. «La Carga...» cit., Págs. 352-353.

⁵ Moles, A. (1981) El Sistema Contencioso Administrativo Venezolano en el Derecho Comparado, En *Contencioso administrativo en Venezuela*." Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 15. Esta posición sobre el carácter subjetivo del proceso administrativo también ha sido respaldada, desde hace algún tiempo, por LINARES BENZO, quien recordando el nacimiento del *Conseil d'État* —como órgano integrante de la estructura administrativa— comenta la evolución que tuvo lugar desde la noción de «justicia retenida» inicial a la de «justicia delegada» actual. Cf. LINARES, G. (1994) El Carácter Subjetivo del Procedimiento Contencioso-Administrativo, En "*Liber Amicorum. Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham*." Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 390.

⁶ FRAGA PITTALUGA, L. (2004) Consideraciones Generales Sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario, En "*Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*." Fundación

estando dividida en cuanto al carácter objetivo o subjetivo del proceso tributario.

Al respecto, MEJÍA BETANCOURT afirma que:

El acto administrativo de naturaleza tributaria que determina un tributo o que impone sanciones es una decisión ejecutoria en los términos explicados. Lo que permite entender que el contencioso tributario es objetivo, que el juez asume un papel de control de la actividad administrativa y que las partes están en una situación muy desigual, dado que la Administración Tributaria tiene precisamente la competencia de dictar esas decisiones ejecutorias tributarias.⁷

Mientras que para BLANCO-URIBE el proceso tributario tiene carácter subjetivo, quien a tenor literal explica que «El artículo 259 del Texto Fundamental acuerda los poderes del Juez con competencia en lo contencioso administrativo (que abarca lo tributario) para la restitución de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad o inacción de la Administración Pública, de modo que el Recurso Contencioso Tributario, si bien gira en torno a un juicio sobre la conformidad a derecho o no de un acto administrativo, es también un fuero apto para lograr la reparación y/o restitución de las esferas subjetivas afectadas, por ejemplo mediando la condena a la indemnización de daños y perjuicios.⁸

Estudios de Derecho Administrativo - Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 110.

⁷ MEJÍA BETANCOURT, J.A. «La Carga...» *cit.*, Pág. 354.

⁸ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2013) El Recurso Contencioso Tributario, En “SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.) *Manual Venezolano de Derecho Tributario T. I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.*” Caracas D.F., Venezuela. Pág. 669. En esta misma línea de pensamiento, FRAGA PITTALUGA plantea una serie de interrogantes dirigidos a sostener el carácter *subjetivo* del proceso tributario, en los siguientes términos: «Lo cierto es que el carácter subjetivo del proceso contencioso tributario es indiscutible; de lo contrario ¿Cómo podría explicarse que la Administración puede resultar condenada en costas, cuando esta es una sanción procesal que sólo puede ser aplicada a una verdadera parte? ¿Cuál sería el fundamento para explicar que en ocasiones —numerosas por cierto— sea dicha Administración Tributaria quien tenga la carga de probar sus afirmaciones de hecho, cuando tales imperativos sólo pueden recaer sobre quien es parte, propiamente dicha o como tercero? ¿Con qué argumento podríamos justificar que de acuerdo con las disposiciones expresas del Código

Por su parte, la regulación normativa del proceso en el Código Orgánico Tributario, por un lado, y la actitud cómodamente pasiva de la Administración, por el otro, tampoco ayuda a concebirlo fácilmente como un juicio entre partes, si se tiene en cuenta que no existe *fase de contestación* del recurso, lo que genera, entre otras cosas, que la Administración Tributaria aparezca —cuando lo hace y en el mejor de los casos— en la *etapa probatoria* —las menos de las veces—, o al final del juicio para los *informes* —las más de las veces—. Empero, y allende la precaria regulación positiva y actitud más que pasiva de la Administración Tributaria, resulta innegable que contribuyentes y responsables disponen, por vía constitucional y legal, de las mismas pretensiones que cualquier administrado puede hacer valer en el contencioso administrativo, a saber: *mero declarativas, constitutivas, condenatorias y ejecutivas*.⁹

La verdad es que, como considera HERNÁNDEZ,¹⁰ hasta cierto punto resulta inútil la dicotómica discusión sobre el carácter objetivo o subjetivo del proceso administrativo —y, por vía de consecuencia, del tributario— en tanto en cuanto se mantenga el paradigma revisor del contencioso administrativo, esto es, se siga limitando el proceso contencioso administrativo al recurso de nulidad del acto administrativo, como ocurre en la actualidad con el recurso contencioso tributario. En efecto, tal contraposición (objetivo o subjetivo) es cuestionable, pues el sistema contencioso administrativo participa de ambos caracteres —por lo que, en todo caso, podría considerarse *mixto*—, siendo lo verdaderamente

Orgánico Tributario, el proceso pueda terminar mediante transacción, cuando tal pacto sólo puede tener su origen en las *recíprocas* concesiones que se hacen las partes; o que pueda pactarse un compromiso arbitral, cuando tal compromiso sólo puede ser alcanzado entre las partes que aspiran resolver su conflicto intersubjetivo de intereses mediante un medio alternativo? La única respuesta posible a estas interrogantes es que el proceso contencioso tributario, es un proceso subjetivo». FRAGA, L., «Consideraciones...» *cit.*, Pág. 113.

⁹ Sobre las pretensiones procesales administrativas, véase: UROSA, D. (2010) *Las Pretensiones Contencioso-Administrativas*, En “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*.” Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela. Por su parte, el mismo tema desde una óptica tributaria, puede consultarse en: TOBÍA, R. (2010) «Las Pretensiones Procesales en el Recurso Contencioso Tributario y el Procedimiento Administrativo Previo», En “*Revista de Derecho Tributario* N° 127.” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

¹⁰ Cf. HERNÁNDEZ, J.I. (2011), «El Cambio de Paradigma: Las Pretensiones Procesales Administrativas», en BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) *El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales*.” Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 122.

relevante la concepción del sistema a partir de la noción de *pretensión procesal administrativa*.¹¹

2_. Hacia un Cambio de Paradigma del Contencioso-Tributario Enfocado en la Pretensión Procesal.

Desde hace aproximadamente una década, o un poco más, un sector de la dogmática se ha preocupado en analizar lo que podría considerarse una «construcción de un nuevo modelo del contencioso administrativo» o «un cambio de paradigma del sistema». Se refiere, puntualmente, a las investigaciones que ha realizado HERNÁNDEZ¹² en Venezuela.

Al respecto, explica HERNÁNDEZ, con ocasión a la sentencia dictada el 1° de febrero de 2006 en el caso *Bogsivica*, que la misma supuso la sustitución del *sistema tasado de recursos y de objeto de impugnación*, por un *sistema abierto de pretensiones procesales administrativas*, de acuerdo con el cual la justicia administrativa debe conocer de cualquier pretensión basada en Derecho administrativo o en relaciones jurídico-administrativas.¹³

Debe tenerse presente, como lo recuerda HERNÁNDEZ, que el sistema contencioso administrativo venezolano tradicionalmente se ha basado en el paradigma del *sistema cerrado o tasado de recursos*, según el cual cabe aplicar un «determinado recurso» a un «determinado objeto de impugnación», a fin de obtener una «determinada sentencia», por lo que cualquier y toda falta de adecuación entre el recurso empleado y el objeto perseguido, supondría la inadmisibilidad del mismo.¹⁴

Tal sistema cerrado o tasado de recursos se erige, entonces, como una cuestionable limitación a la *constitucionalización misma del contencioso*

¹¹ Cf. *Ibíd.*, Pág. 125.

¹² Al respecto, véase: HERNÁNDEZ, J.I., «El Cambio...» *cit.*, y HERNÁNDEZ, J.I. (2006) «¿Hacia la Construcción de un Nuevo Modelo del Contencioso Administrativo? La Sentencia de la Sala Constitucional de 1 de Febrero de 2006 Caso: Bogsivica», En “*Revista de Derecho Público* N° 105.” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 122. Sobre este tema, también véase: UROSA, D. (2004) «La Pretensión Procesal Administrativa», En “*El Contencioso Administrativo Hoy.*” Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela.

¹³ Cf. HERNÁNDEZ, J.I. «¿Hacia...» *cit.*, Pág. 232.

¹⁴ Cf. HERNÁNDEZ, J.I. «El Cambio...» *cit.*, Págs. 112 y 123.

administrativo y, con ello, una desatención del *derecho constitucional a la tutela judicial efectiva*. En efecto, de conformidad con los artículos 259 y 26 de la Constitución venezolana:¹⁵

Artículo 259 de la Constitución: «La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicio originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa».

Y, por supuesto el artículo 26 de la Constitución:

Artículo 26 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.// El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles».

Al respecto, y como enseña BREWER-CARÍAS, el artículo 259 de la *norma normarum* representa la *constitucionalización de la jurisdicción contencioso administrativa*, a partir de la ratificación de varios principios, entre ellos, la universalidad del control de constitucionalidad y legalidad, e igualmente otorga amplísimos poderes de tutela al juez contencioso administrativo, quien no sólo tiene competencia para anular actos administrativos contrarios a Derecho, sino

¹⁵ Publicada inicialmente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860, 30 de Diciembre de 1999 y reimpressa posteriormente con algunas correcciones en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.453 Extraordinario del 24 de Marzo de 2000. Su primera Enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.908 Extraordinario del 19 de Febrero de 2009.

también tiene competencia para condenar a la Administración al pago de sumas de dinero, a la reparación de daños y perjuicios derivados de su responsabilidad, a conocer reclamos ocasionados por la prestación de servicios públicos y a disponer lo necesario para lograr el restablecimiento de las situaciones jurídico-subjetivas lesionadas o infringidas.¹⁶

En cuanto al *derecho constitucional a la tutela judicial efectiva*, explica HERNÁNDEZ-MENDIBLE que el artículo 26 de la Constitución le reconoce a las personas: (i) el derecho de acceder a los órganos jurisdiccionales, por lo que ninguna norma puede prohibir o impedir tal derecho —como, en nuestra opinión, un sistema tasado de recursos podría hacerlo, en caso de que el administrado se equivocase en el recurso a presentar¹⁷—, (ii) el derecho de formular alegatos, (iii) el derecho de presentar pruebas, (iv) el derecho de solicitar medidas cautelares, (v) el derecho a una sentencia fundada en Derecho, y (vi) el derecho a la ejecución del fallo.¹⁸

¹⁶ Cf. BREWER-CARÍAS, A. R. (2011) «Sobre la Justicia Constitucional y la Justicia Contencioso-Administrativo. A 35 Años del Inicio de la Configuración de los Procesos y Procedimientos Constitucionales y Contencioso Administrativos (1976-2011)», en BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dirs.) (2011) *El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales*. Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 47-49. Sobre este tema y del mismo autor, véase: BREWER-CARÍAS, A. R. (2010) «Introducción General al Régimen de la Jurisdicción Contencioso Administrativa». *Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana. Colección Textos Legislativos N° 47. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 54-60.

¹⁷ En los mismos términos, HERNÁNDEZ: «De allí el uso común del lenguaje recursivo y de impugnación, en el cual los recursos tendrán siempre por objeto la impugnación del acto administrativo y, en casos tasados, la impugnación de otras manifestaciones, como la abstención o carencia. La excepción a este sistema tasado y revisor de medios han sido las demandas contra los entes públicos. Pero lo cierto es que el sistema contencioso administrativo se ha basado en recursos que tiene un específico objeto de impugnación (actos administrativos y abstención o carencia); demandas contra entes públicos y el recurso de interpretación. De allí los problemas del ciudadano que se enfrenta a una manifestación atípica —la vía de hecho— o a una manifestación mixta de la Administración, como lo son los llamados actos separables, es decir, actos administrativos unilaterales dictados en el marco de contratos administrativos. El riesgo es que si el ciudadano yerra en la selección del recurso, podrá enfrentarse a la sanción de inadmisibilidad, como suele suceder, por ejemplo, con la interposición del recurso de nulidad directamente contra el silencio administrativo de primer grado. Si no hay “acto que recurrir,” el recurso deviene en inadmisibile». HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, «El cambio... » *cit.* Pág. 123.

¹⁸ Cf. HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V.R. (2011) «Los Derechos Constitucionales Procesales», en BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dirs.) En *“El Contencioso*

Es por lo anterior, que HERNÁNDEZ se refiere —con razón— a un necesario cambio de paradigma en el sistema contencioso administrativo —y, así, en el tributario—, pues en puridad conceptual no deberían haber «recursos», así como «medios de impugnación», ni el «objeto del recurso» debería ser la Administración o el acto administrativo, sino que, desde el Derecho procesal, el sistema contencioso administrativo tiene realmente por objeto las *pretensiones procesales*, que se presentarán sobre cualquier manifestación de actividad o inactividad de la Administración Pública¹⁹ y que deben ser el «eje vertebrador» sobre el cual se erija el sistema.²⁰

3_. Los Poderes del Juez Tributario.

El apartado anterior tiene especial vinculación con el tema de los poderes del juez tributario. En efecto, si de conformidad con el comentado artículo 259 de la Constitución venezolana, que en los términos expuestos representa la *constitucionalización de la jurisdicción contencioso administrativa*, el juez contencioso administrativo —y, como especie de éste, el juez contencioso tributario—, además de tener competencia para anular actos administrativos contrarios a Derecho, puede condenar a la Administración al pago de sumas de dinero, a la reparación de daños y perjuicios derivados de su responsabilidad, a conocer reclamos por la prestación de servicios públicos y a restablecer las situaciones jurídico-subjetivas lesionadas; entonces, lo que debería revisarse es el problema del sistema cerrado o tasado de recursos, esto es, la equívoca concepción de los «diferentes procedimientos contencioso administrativos para tramitar diferentes pretensiones».²¹

Tal problema no hace más que ratificar la evidente necesidad de superar el paradigma del *sistema cerrado de recursos* por un *sistema abierto de pretensiones*,

Administrativo y los Procesos Constitucionales. Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 95-101.

¹⁹ Cf. HERNÁNDEZ, J.I. «El Cambio...» *cit.* Pág. 124.

²⁰ Cf. TORREALBA, M.A. (2009) «El Acto Administrativo Como Objeto de la Pretensión Procesal Administrativa y su Tratamiento Jurisprudencial A Partir de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia», En *“El Contencioso Administrativo a Partir de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 121 y ss.

²¹ MEJÍA, J.A. «La Carga...» *cit.*, Pág. 361.

de lo contrario, ¿cuál sería el sentido de regular *vía constitucional* los amplios poderes comentados del juez contencioso administrativo, para luego limitarlos *vía legislativa* a los distintos cauces procedimentales existentes?

Precisamente en este sentido se ha pronunciado MEJÍA BETANCOURT, en los términos siguientes: «De tal manera, que ha resultado difícil comprender, en derecho venezolano, el porqué de la existencia de diferentes procedimientos contencioso administrativos si al final los jueces contencioso administrativos disponen, en todos los casos, de amplios poderes de decisión».²²

No obstante lo anterior, y por razón de la necesidad precisada sobre el cambio de paradigma a un *sistema abierto de pretensiones* que, entre otras cosas, desaparecería por completo este tipo de inconvenientes, lo cierto es que, como también lo explica MEJÍA BETANCOURT en términos que se suscribe enteramente, «La circunstancia de existir diferentes procedimientos no es obstáculo al ejercicio por el juez contencioso de sus poderes unitarios previstos en la Constitución».²³

Considerar lo contrario, no sería más que hacer nugatorio el contenido de los artículos 259 y 26 de la Constitución, por razón de una inconstitucional limitación a dichos poderes del juez contencioso administrativo, por un lado, así como al derecho a la tutela judicial efectiva de los particulares, por el otro. En una palabra: si se parte de la concepción del proceso como el instrumento fundamental para la realización de la justicia, *ex* artículo 257 de la Constitución,²⁴ pobre servicio a la justicia se le estaría haciendo si la misma no se alcanza por la utilización del cauce que está concebido —precisamente— para ello.

²² MEJÍA, J.A. (2012), «La Actividad e Inactividad de la Administración Tributaria Sometida al Control Contencioso Administrativo», En "HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V.R. (Dir.) *La Actividad e Inactividad Administrativa y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana." Colección Estudios Jurídicos N° 96 Caracas D.F., Venezuela. Pág. 552.

²³ *Ibid.*, Pág. 553.

²⁴ Artículo 257 de la Constitución de la República de Venezuela: «El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia. Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptarán un procedimiento breve, oral y público. No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales».

4_. La Inexigibilidad del Acto Determinativo Durante la Sustanciación del Proceso Tributario y la Innecesidad de la Tutela Cautelar para Suspender sus Efectos.

Partiendo de que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria es *declarativo*, criterio que rige en nuestro orden tributario y según el cual, tal y como su denominación apunta, la determinación *declara* la existencia de la obligación tributaria nacida en el momento de la *realización* del hecho imponible —y con mayor razón en los ordenamientos que siguen el criterio *constitutivo* de este procedimiento—, el hecho es que la obligación tributaria, aunque goza de naturaleza *ex lege* y surge en el momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* hasta tanto no se haya determinado de manera *definitivamente firme* el contingente crédito. La razón estriba en su *certeza y cuantificación*.

En efecto y como es sabido, aun cuando la obligación tributaria *nace* en el momento en que se realiza el hecho imponible *por imperio de la ley*, no es posible exigir el cumplimiento de una obligación —contenida en un acto administrativo— que: (i) carece de *certeza*, esto es, se desconoce si nació en la realidad, situación que, en principio, no se sabrá hasta tanto no se haya declarado su existencia de manera definitivamente firme, una vez culminado el procedimiento de determinación, y se haya verificado, con la consabida dificultad implícita a dicha labor, si la situación *fáctica, individual y concreta* encuadra en la hipótesis *normativa, general y abstracta*; y que en caso de haber nacido (ii) se desconozca su monto, esto es, el *quantum* o *contenido patrimonial* de la obligación que no está definitivamente determinada. Estas razones nos conducen a concluir que siendo el crédito tributario bajo determinación *incierto e ilíquido*, es sólo lógico afirmar que el mismo también es *inexigible*²⁵, si se tiene en

²⁵ Piénsese por un momento, y sobre la base de lo apuntado en el particular anterior en relación a los intereses moratorios, en los efectos reales (prácticos) de la determinación oficiosa de una obligación tributaria *con fundamento exclusivo en la ley*, esto es, de un reparo con intereses moratorios que sean *inmediatamente exigibles*, correspondientes a una obligación tributaria *nacida* en el año 2011, oficiosamente determinada a través de una fiscalización en el año 2014, impugnada dicha determinación a través de un recurso contencioso tributario, finalmente decidido sin lugar en última instancia en el año 2021. En conclusión, y bajo el criterio de la *exigibilidad inmediata* antes de que el acto administrativo sea definitivamente firme, el contribuyente adeudará, entre otros, un monto equivalente a 10 años de intereses moratorios *causados —inclusive— durante la sustanciación del proceso*, por algo hasta ese momento



cuenta que en la determinación tributaria se encuentran los dos momentos fundamentales del tributo, esto es, su *creación y aplicación*,²⁶ cuyo enfoque también lo ha sostenido —en similar sentido y en un trabajo de reciente data— RUAN SANTOS, en relación con la tensión dialéctica entre lo material y formal del Derecho tributario.²⁷

En el marco de lo expuesto, resulta oportuno dejar claro que sostener que la obligación tributaria no será exigible hasta tanto ésta no se haya determinado (*declarado* su existencia y *liquidado* su monto), no equivale a afirmar que el procedimiento de determinación sea de naturaleza *constitutiva*. Esto sería un error conceptual. No debe involucrarse ni confundirse el momento del *nacimiento* de la obligación tributaria por medio de la realización del hecho imponible, como criterio concluyente de la naturaleza *ex lege* de la obligación y *declarativa* del procedimiento de determinación, con el momento en que aquélla se hace *exigible*.²⁸ Son dos cosas e instantes *diferentes*.

En los procedimientos de determinación *constitutivos*, estos momentos lógicamente *coinciden*, en razón de que la obligación tributaria *nace* con la propia determinación; mientras que en los procedimientos de determinación *declarativos* de la existencia de la obligación tributaria, como el que rige en nuestro sistema, esos momentos no son concomitantes, puesto que primero *nace* la obligación con el acaecimiento del hecho imponible²⁹ y, posteriormente, se hace *exigible* con su determinación,³⁰ esto es, una vez nacida la obligación tributaria por mandato de

indeterminado, esto es, *incierto e ilíquido*. Sin duda, no luce como la solución más racional ni, mucho menos, la más apegada a la dogmática constitucional.

²⁶ ABACHE CARVAJAL, S. (2013) «La Técnica Determinativa Tributaria. “Una Cuestión Jurídica y Contablemente Opínable”», En “Revista de Derecho Público N° 132.” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 122.

²⁷ RUAN SANTOS, G. (2013) «Nuevo Replanteo de Viejas Cuestiones» (Discurso de Orden para las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario) En “Revista de Derecho Tributario N° 137.” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 217.

²⁸ ABACHE CARVAJAL, S. (2013) «La Determinación de la Obligación Tributaria» En “SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.) Manual Venezolano de Derecho Tributario T. I.” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 143. Así también lo ha puesto de relieve VILLEGAS, Héctor B. (2002) “Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario.” Editorial Astrea. 8ª Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 400.

²⁹ Sobre las teorías acerca de la naturaleza jurídica del procedimiento determinativo, nuestros comentarios en: ABACHE CARVAJAL, S., «La determinación...» *cit.*, Pág. 463-466.

³⁰ Tal es el caso, por ejemplo, del régimen jurídico español sobre el nacimiento y determinación (o *gestión*, según su denominación) declarativa de la obligación tributaria, consagrado en la Ley

la ley, el ente acreedor no podrá hacer valer o exigir coactivamente «derecho de cobro» alguno sobre la misma —por cuanto no ha nacido— hasta tanto aquélla no haya sido autoliquidada o esté determinada y liquidada oficiosamente de manera definitivamente firme, al igual que el sujeto deudor no podrá ser llamado a cumplir una «obligación de pago» también inexigible —por inexistente— mientras que no haya autoliquidación de la obligación tributaria o hasta que esté concluido el procedimiento de determinación oficiosa de la existencia y cuantía de dicha obligación.³¹

En esa línea de pensamiento, VALDÉS COSTA³² también consideraba que el proceso de ejecución de la voluntad administrativa debe en todo caso realizarse *con posterioridad* a que haya sido dictada la decisión judicial del control de legalidad del acto, expresando al respecto que «el proceso de ejecución, que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a nuestro juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de

58/2003, 17 de Diciembre de 2003. General Tributaria, recién reformada el pasado 30 de Diciembre de 2020 (texto consolidado disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>), en la cual está prevista la posibilidad de que los *momentos* del nacimiento (devengo) de la obligación y de su *exigibilidad*, sean *distintos*, a tenor del artículo 21, conforme con el cual: «Artículo 21. Devengo y exigibilidad.// 1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.// La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.// 2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo». Al respecto, véase: CAZORLA PRIETO, L.M. (2004) *“Derecho Financiero y Tributario (Parte General)”*. Thomson Aranzadi. 5ª Edición. Navarra, España. Págs. 337-338.

³¹ ABACHE CARVAJAL, S., «La Determinación...» *cit.*, Pág. 146. Así también lo ha entendido VAN DER VELDE HEDDERICH, I. (2001) *“In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich* (compilado y adaptado por Alejandro RAMÍREZ DER VELDE).” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 9-11. Por otro lado, la *eficacia* de la obligación tributaria también ha sido comentada en: ANZOLA, O. (1995) «La Actualización Monetaria en Materia Tributaria», En *Revista de Derecho Tributario* N° 67. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas D.F., Venezuela. Pág. 23. En similar sentido, véase: BARNOLA (h), J. P. (2000) «Comentario Sobre la Nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar *et al*)», En *“Revista de Derecho Tributario* N° 87.” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 64.

³² VALDÉS, R. (1996) *“Instituciones de Derecho Tributario.”* Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 19. A esto también agregó que la ejecutoriedad de los actos administrativos «indudablemente no tiene justificativo en las relaciones meramente pecuniarias en las cuales no están comprometidos cuestiones de orden público o de soberanía estatal». *Ídem*.

ejecutar un crédito cuya validez está precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado».³³

Como se observa, VALDÉS COSTA respaldaba plenamente el carácter de firmeza del acto administrativo de contenido tributario, como presupuesto o condición necesaria de su *eficacia*, lo que significa, que el mismo no podría ser ejecutado —al igual que la obligación tributaria en él oficiosamente determinada— hasta tanto haya transcurrido *íntegramente* el lapso de impugnación que detenta el contribuyente para hacer valer sus defensas frente a la *posición administrativa*, atendiendo a la búsqueda de la verdad por razón de la *dimensión epistémica* del procedimiento administrativo (y del proceso judicial),³⁴ esto es: (i) que el contribuyente haya *aceptado* la voluntad del ente fiscal, o (ii) en caso de que el contribuyente recurra la postura determinativa de la Administración, no podrá tener lugar ejecución alguna hasta tanto no haya sido decidida de manera *definitivamente firme* la controversia.³⁵

Se observa, entonces, los actos tributarios *definitivos* no pueden surtir efectos, siendo únicamente los actos tributarios *firmes* plenamente *exigibles*,³⁶ como expresamente lo delimita la referida *Carta de derechos del contribuyente para*

³³ Al respecto, véase: FERREIRO, J.J. (1996), «El Estatuto del Contribuyente» En “*Revista Tributaria*. Tomo XXIII N° 131.” Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, Uruguay. Pág. 137.

³⁴ Sobre la *dimensión epistémica* del proceso, véase: TARUFFO, M. (2010) “*Simply la Verdad. El Juez y la Construcción de los Hechos.*” Marcial Pons. Madrid, España. Pág. 155 y ss.

³⁵ La cuestión de la *firmeza del acto determinativo como condición necesaria de su eficacia*, la hemos tratado anteriormente en: ABACHE CARVAJAL, S. (2012) “*La Atipicidad de la «presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario.*” Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Colección Estudios Jurídicos N° 93. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 188-234.

³⁶ En igual sentido, véase: BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2004), «Hacia un Estatuto del Contribuyente Durante la Fiscalización», En “PARRA ARANGUREN, F. (Edit.), *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca Vol. I.*” Tribunal Supremo de Justicia. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 152-153; BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2014) «La Necesidad de un Estatuto del Contribuyente Frente al Ejercicio de la Potestad Tributaria», En “ITURBE ALARCÓN, Manuel, DÍAZ, Valmy y TOBÍA, Rafael (Coords.), *Administración Tributaria. En Conmemoración a los 20 Años del SENIAT. Memorias de las XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.*” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 632; y BREWER-CARIÁS, A. R. (2019) «Sobre la No Exigibilidad de Tributos que se Encuentran en Proceso de Impugnación Administrativa o Judicial», En “PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo y ABACHE CARVAJAL, Serviliano (Coords.), *Derecho Tributario Contemporáneo. Libro Homenaje a los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.*” Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Págs. 809-813.

los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), bajo el N° 34,³⁷ en armonía con la garantía del «control judicial ulterior y suficiente de la actividad administrativa», en tanto manifestación inmediata de los derechos a la defensa, debido proceso y tutela judicial efectiva del contribuyente.

Así las cosas, resulta que si el acto tributario no es firme porque todavía no ha transcurrido íntegramente el lapso de impugnación, o porque recurrido el acto y sometida al conocimiento judicial la *solución determinativa* de la Administración Tributaria no ha recaído sentencia definitivamente firme sobre la causa, tampoco se podrá hablar —lógicamente— de un acto exigible por ser el tributo *incierto e ilíquido*, entendiéndose bajo esta propuesta *inexigible* todo acto administrativo tributario (incluyendo los *sancionatorios*³⁸) que no haya alcanzado

³⁷ Derecho N° 34 de la *Carta de Derechos del Contribuyente para los Países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que la ejecución de las resoluciones firmes de los actos de determinación se sustancien en vía judicial y a que, mientras estén en trámite los procesos de revisión jurisdiccional sobre la existencia o no de las deudas determinadas, se suspenda la ejecución hasta que exista cosa juzgada en los procesos de revisión», disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf. Nuestras consideraciones sobre el derecho del contribuyente a la inexigibilidad de los actos de determinación tributaria hasta que sean definitivamente firmes, en: **ABACHE CARVAJAL, S. (2020)** «Los Derechos del Contribuyente en el Procedimiento de Determinación Tributaria», en RAMÍREZ LANDAETA, Belén (Coord.), *Jornada Académica en Homenaje al Profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 años*. Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 124; y en **ABACHE CARVAJAL, S. (2021)** «El Derecho Humano del Contribuyente a la Inexigibilidad del Acto Determinativo Hasta que Alcance Definitiva Firmeza» (inédito), de próxima publicación en el merecido libro homenaje al profesor **Pedro NIKKEN**, coordinado por el Académico **Carlos AYALA CORAO**.

³⁸ Huelga decir que si los actos *determinativos* de obligaciones tributarias deben ser definitivamente firmes para considerarse exigibles, *a fortiori* (en su especie *a minore ad maiorem*) los actos *sancionatorios* también deben alcanzar su definitiva firmeza para ser jurídicamente exigibles, entre otras razones, por ser necesario que la culpabilidad esté plenamente demostrada *más allá de toda duda razonable*, en tanto imperativo constitucional del derecho humano a la presunción de inocencia del contribuyente. En este sentido resaltan las palabras de **BLANCO-URIBE**, quien explicando la *imposibilidad jurídica de condenar al presumido inocente*, enseña lo que sigue: «Es evidente que, siendo la penalización una consecuencia de la previa determinación de la culpabilidad, lo cual debe constar en una decisión de carácter público, trátase de un acto administrativo o de una sentencia, que se encuentre definitivamente firme, sin lugar por lo demás a duda razonable alguna, mal podría ejecutarse sanción de ninguna índole contra de quien no haya sido en tales términos encontrado culpable». Más adelante también explica que: «Evidentemente, mientras el acto administrativo sancionatorio puede ser objeto de un recurso, o habiendo sido impugnado aún no haya decisión final del órgano administrativo o judicial, existe la duda razonable de si la culpabilidad quedará o no probada, pues estamos constitucionalmente obligados a presumir la inocencia». Y, finalmente, concluye de la manera siguiente: «Conviene

plena firmeza jurídica³⁹, esto es, que sólo los actos tributarios definitivamente firmes, contentivos de obligaciones tributarias determinadas, ciertas y líquidas, deben entenderse exigibles.

Lo anterior permite justificar la firmeza o inimpugnabilidad de los actos tributarios como condición necesaria, previa e indispensable para que éstos produzcan plenos efectos jurídicos y, con ello, se haga exigible la voluntad de la Administración,⁴⁰ lo que simultáneamente demuestra —en contra de la doctrina tradicional y de las posiciones más difundidas— la innecesidad de la tutela cautelar para suspender los efectos de los actos tributarios. En suma: *mal pueden suspenderse unos efectos que, sencillamente, no han iniciado.*

poner de relieve que esto es de esta forma, por imperativo constitucional, aunque en el fondo la Administración Tributaria esté en lo cierto y haya emitido en acto administrativo sancionatorio totalmente demostrativo de la culpabilidad (pues meras afirmaciones lo harían estar viciado de nulidad absoluta), pues tal culpabilidad derivará, a la final, no del contenido del acto, sino de su incuestionable firmeza». **BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2002)** «Eliminación de los Efectos Suspensivos de los Recursos Tributarios. Una Inconstitucionalidad», En “SOL GIL, Jesús (Coord.) *Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001.*” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 701-702.

³⁹ En esta línea, véase: sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Política-Administrativa del 11 de Marzo de 2008 *Caso Fisco Nacional v. PDVSA.*

⁴⁰ Así también lo ha entendido la doctrina alemana, dentro de la cual resalta la opinión de **PIELOW**, quien ha expuesto su pensar en los términos siguientes: «(...) hay que partir del hecho de que el acto administrativo en principio y una vez vencido el plazo para interponer un recurso administrativo o judicial, suele alcanzar automáticamente e independientemente de su legalidad la consistencia jurídico-material (*sic*). En otras palabras: Se trata de una decisión unilateral por parte de una autoridad administrativa que —una vez dada su inimpugnabilidad— trae las consecuencias o modificaciones jurídicas, para así decirlo, “en sí” (*sic*), como en el caso de los actos configurativos y declarativos de derecho, o que puede ser ejecutada —o sea: hecho “eficaz”— directamente, es decir: sin intervención judicial, por el propio poder ejecutivo como en el caso de los actos administrativos que postulan obligaciones para la actuación o no del ciudadano». Y más adelante concluye que: «Después de la inimpugnabilidad de la resolución sobre el recurso de alzada (equivalente al recurso jerárquico de la legislación venezolana) o la acción de anulación (equivalente al recurso judicial venezolano), el acto administrativo en principio ya no puede —salvo en los casos de su nulidad— ser acometido. Entonces está también justificado el ejecutarlo» (interpolado agregado). **PIELOW, Johann-Christian (2005)** «Suspensión de los Efectos de los Actos Administrativos en Vía Administrativa y en la Vía Contencioso-Administrativa» En “*Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías. Los Efectos de la Ejecución de los Actos Administrativos.*” Fundación Estudios de Derecho Administrativo. 2ª Edición. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 309 y 322, respectivamente.

5_. Algunos Aspectos de la Prueba en el Proceso Tributario.

5.1_. Sobre el Problema de los Hechos y su Prueba.

Es sabido que el avance del Derecho se ha centrado en la construcción y desarrollo dogmático de sus instituciones, principios y reglas, sustanciales y formales, en cierta medida dejando de lado, o al menos no dirigiéndose con la misma intensidad, el estudio y tratamiento de la otra cara de la moneda: *los hechos, la conducta humana y su prueba*. Y se refiere a éstos como la «otra cara de la moneda» porque, después de todo, de los hechos nace el Derecho: *ex facto oritur jus*, y no al revés. Tan es así, que, por ejemplo, no es posible probar lo que se desconoce o por lo menos no es posible hacerlo eficaz y contundentemente.⁴¹

Esta realidad se hace palpable en muchos ordenamientos jurídicos, pero sobre todo en los de origen y tradición latina o de Derecho continental, cuyos fundamentos dogmáticos acaparan las creaciones y los impulsos intelectuales de los juristas, quienes, a diferencia de las grandes mentes jurídicas de los sistemas desarrollados a partir del Derecho común o *common law* (que sí han logrado un interesante e importantísimo desarrollo del *thema probandum*, especialmente de los *medios de prueba*, partiendo de la preeminencia que le han dado a las

⁴¹ La tendencia comentada no ha sido exclusiva —en el medio jurídico tributario venezolano— de los juristas creadores de Derecho, esto es, de la dogmática encaminada a desarrollar los conceptos jurídicos, sino que se ha trasladado a la práctica forense, resultante, en muchas ocasiones, en escritos impugnatorios repletos de extensas citas de artículos y normas positivas, en nuestra opinión innecesarias y carentes de aporte y verdadera argumentación y análisis crítico, así como del sobrecargo doctrinario y jurisprudencial que los mismos padecen —luciendo más como disertaciones y hasta pequeñas monografías, que propias demandas y pretensiones procesales—, que si bien es innegable el valor de apoyo que éstos representan en la ilación racional-argumentativa del litigante, no es menos cierto que no deberían ocupar la primera plana, en la cual corresponde dedicarse extensa y detalladamente al tratamiento de los hechos relevantes del caso, a los cuales se les aplicarán las normas reguladoras de los supuestos de hecho materializados en la realidad, por una razón lógica y además de principio: el juez conoce el derecho (*iura novit curia*). No obstante lo anterior, tampoco podemos darle la espalda a dos verdades incontrovertibles que pudiesen justificar esta práctica forense: (i) la latente realidad de muchos casos en que el principio *iura novit curia* no se materializa —contra la dogmática procesal— en toda su extensión, como de manera expresa y censurable lo indicó la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano (véase la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, 14 de Diciembre de 2006 Caso *Ljubica Josic Ramirez et al v. Municipio Mariño del Estado Nueva Esparta*), y (ii) particularmente en el ámbito tributario, la gran mayoría de los procesos impugnatorios tienen su origen en vicios de nulidad del acto administrativo, y éstos suponen habitualmente discusiones de Derecho y no de hechos; ello así, ambas circunstancias en cierta medida justifican el comentado fenómeno de sobrecargo normativo, doctrinario y jurisprudencial en las impugnaciones administrativas y judiciales.

circunstancias de hecho en sus procesos judiciales), se han inclinado por crear figuras jurídicas que *colaboren* con, o incluso, *releven* a las partes o a alguna de ellas de la realización de una exhaustiva actividad probatoria destinada a evidenciar los extremos fácticos discutidos.

Y es precisamente la manifestación de esta preocupación en torno a la relegación y desprecio de los hechos, lo que constituye el *leitmotiv* de la excelente obra del profesor español MUÑOZ SABATÉ,⁴² quien, sobre la base de su experiencia profesional, prolongada praxis judicial y análisis jurisprudencial, proveniente en su mayoría de los tribunales de España, Argentina, Italia y Francia (4.000 casos estudiados en su contenido fáctico), por un lado comenta el desasosiego que siente en el ejercicio en relación con la problemática de los hechos y su prueba, y por el otro, señala categóricamente la apatía doctrinaria y de los fallos de los tribunales sobre el mismo, al indicar que «resulta en verdad insólito hallar en cualquiera de las espléndidas monografías que la doctrina jurídica dedica a las muy variadas instituciones del derecho privado, un capítulo o un epígrafe destinado específicamente a la prueba de los hechos que constituyen la carnadura de la institución. E igual olvido se descubre en las sentencias de nuestros tribunales. Con un panorama así, la investigación se hace sumamente difícil».⁴³

En este sentido, la *actividad probatoria* que, como es sabido, está encaminada a llevar a cabo la —nada sencilla— labor que representa para los litigantes *demostrar* a cabalidad los hechos controvertidos en el juicio, con miras de aportar al sentenciador los elementos suficientes para que éste pueda formar su convicción a favor de una u otra parte, con mayor énfasis en los *casos de dificultad probatoria*, ocupará los apartados siguientes, con especial atención en la carga de la prueba y su distribución en el proceso tributario.

5.2_. Generalidades en Torno a la Prueba en el Proceso Tributario.

La prueba —o, más apropiadamente, al actividad probatoria— es reconocida en la dogmática venezolana como un *derecho*, dado que toda persona tiene —precisamente— derecho a promover libremente todos los medios

⁴² Cf. Muñoz Sabaté, L. (1967) “*Técnica Probatoria. Estudios Sobre las Dificultades de la Prueba en el Proceso.*” Editorial Praxis. Barcelona, España.

⁴³ *Ibíd.*, p. 22.

probatorios que estime convenientes siempre que no sean ilegales o impertinentes, así como tiene derecho a controlar los medios presentados por su contraparte.⁴⁴

Este derecho, que es una manifestación concreta del derecho a la defensa y —o en el marco— del debido proceso⁴⁵, está constitucionalmente regulado en el artículo 49 de la *norma normarum*, de acuerdo con el cual:

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir al fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

En efecto, esta importantísima concepción de la actividad probatoria como un derecho fundamental, es puesta de relieve en materia tributaria por BLANCO-URIBE, para quien «ese Derecho Humano a Promover y Hacer Evacuar Pruebas, en realidad y a su vez, constituye, esencialmente, un atributo y una garantía y reglamentación del **Derecho Humano a la Defensa**, otrora de ese modo consagrado con esa terminología en el artículo 68 de la Constitución de 1961, dentro del espíritu de disfrute pleno del **Derecho Humano al Debido Proceso**, en su más amplio alcance, asunto que en la actualidad se recoge con mejor precisión hasta nominativa y con subrayados del autor, en el artículo 49,

⁴⁴ Cf. HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V.R., *op. cit.*, Pág. 103.

⁴⁵ En igual sentido, véase: KIRIAKIDIS, Jorge C. (2006) Las Pruebas en el Procesal Administrativo. Consideraciones Sobre el Derecho Probatorio en los Procedimientos Administrativos y el Contencioso Administrativo de Anulación, con especial referencia a los Principios de la Carga de la Prueba y Libertad Probatoria, En “*Derecho Contencioso Administrativo. Libro homenaje al Profesor Luis Enrique Farías Mata.*” Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. Barquisimeto, Lara, Venezuela. Pág. 267.

numerales 1, 2 y 3 de la Constitución de 1999»⁴⁶ (mayúsculas y resaltados del autor).

Ahora bien, en el ordenamiento jurídico venezolano los aspectos generales de la actividad probatoria del proceso tributario —así como la correspondiente al proceso administrativo— está regulada en la ley especial de la materia, cual es el Código de Procedimiento Civil⁴⁷. O lo que es lo mismo, carecen de regulación y tratamiento particular las materias probatorias tributaria y administrativa, salvo la aplicación de ciertas reglas y principios que más adelante se revisarán y que, como podrá apreciarse, atenúan algunas reglas generales.⁴⁸

Aunado a lo anterior, es importante tener en cuenta la vigencia del principio de *libertad probatoria* en Venezuela, *ex* artículo 395 del Código de Procedimiento Civil⁴⁹ —y artículos 296⁵⁰ y 166⁵¹ del Código Orgánico Tributario

⁴⁶ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2014) “*Régimen Jurídico de las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario.*” Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 14.

⁴⁷ Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.694 Extraordinario del 22 de Enero de 1986.

⁴⁸ En igual sentido, SILVA BOCANEY ha concluido que: «los medios de pruebas en el proceso administrativo no tiene mayores particularidades de las profusamente analizadas en la teoría general de las pruebas desarrolladas por el Derecho Procesal, o en el derecho Probatorio, ni variación alguna en su teoría, sino que particularidades devienen de lo que constituye el trámite del proceso administrativo en sí mismo; y en especial, en su relación con los intereses tutelados en el contencioso administrativo». SILVA BOCANEY, J.G. (2011) Anotaciones Sobre las Pruebas en el Proceso Administrativo, En “*BREWER-CARIAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales.*” Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 380.

⁴⁹ Artículo 395 del Código de Procedimiento Civil: «Son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República.// Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez».

⁵⁰ Artículo 296 del Código Orgánico Tributario de 2020: «Dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes de la apertura del lapso probatorio las partes podrán promover las pruebas de que quieran valerse.// A tal efecto serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios o funcionarias públicos cuando ello implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes».

⁵¹ Artículo 166 del Código Orgánico Tributario de 2020: «Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.// Salvo prueba en

de 2020, en lo que a la libertad probatoria en sede judicial y en sede administrativa se refiere, respectivamente— por cuyo tenor las partes pueden “valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones,”⁵² el cual si bien no es ilimitado o absoluto,⁵³ se eleva en manifiesta oposición a los sistemas exclusivos de «pruebas tasadas» o «medios probatorios cerrados», haciendo al venezolano uno de carácter *mixto*,⁵⁴ principio éste íntimamente vinculado con la finalidad misma de la *pretensión procesal*; después de todo, es a través de la *actividad probatoria libremente desplegada* que las *partes* deben lograr la convicción del juez en torno a los hechos controvertidos y, con ello, su aceptación de las *pretensiones deducidas*.⁵⁵

contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras».

⁵² HENRÍQUEZ LA ROCHE, R. (2005) *“Instituciones de Derecho Procesal.”* Ediciones Liber. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 237.

⁵³ Como bien lo ha precisado BLANCO-URIBE: «Empero, la libertad probatoria no es absoluta, pues se encuentra restringida, por razones de seguridad jurídica y consideraciones de carácter metodológico procesal, por el principio de prueba legal, tanto en la sede administrativa como en la judicial, según los artículos 159 [169 en el Código de 2020] (“No se valorarán las pruebas manifiestamente... ilegales”) y 269 [296 *eiusdem*] (“... las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales...”), respectivamente, del Código Orgánico Tributario» (corchetes agregados). BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2002), «La Libertad Probatoria en el Proceso Tributario», En “PARRA ARANGUREN, F. (Ed.), *Temas de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Gonzalo Pérez Luciani V. I.*” Tribunal Supremo de Justicia. Colección Libros Homenaje N° 7. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 307.

⁵⁴ «Esta evolución [refiriéndose a la liberalización de las pruebas] se ha visto en Venezuela, donde con la reforma del **Código de Procedimiento Civil** (que derogó el Código vigente desde el año 1916), se ha pasado de un sistema en el que los medios de prueba admisibles eran limitados y su valoración era tasada y predeterminada por la ley, a un sistema mixto, en el que la prueba tasada o tarifada, coexiste con el principio de libertad probatoria, en el que incluso la valoración de la prueba —por lo menos a aquellas que no se encuentran tasadas— se deja a la sana crítica del Juez» (corchetes agregados). KIRIAKIDIS, Jorge C., *op. cit.*, Pág. 267.

⁵⁵ El trinomio *parte-pretensión-prueba* es puesto de relieve por MEJÍA BETANCOURT, de la manera siguiente: «La noción de parte tiene una relación inseparable con el concepto de pretensión y en el litigio existe un vínculo lógico entre la noción de parte, de pretensión y de prueba. Uno ve, además, que la noción de derecho subjetivo está vinculada a la de parte, pues es la condición para el ejercicio de la acción. En efecto es para obtener el reconocimiento de un derecho que una persona ejerce la acción judicial y reúne todos los elementos probatorios que le permiten sostener los fundamentos de hecho de su pretensión. Por lo que normalmente debe probar la parte que plantea su pretensión o la parte que se opone a ella. En ausencia de una pretensión es difícil de hablar de parte y también es difícil de hablar de prueba». MEJÍA BETANCOURT, J.A. «La Carga...» *cit.*, Págs. 398-399.

Finalmente, destacando la importancia que tiene la actividad probatoria en el proceso tributario —como en todo proceso jurisdiccional—, FRAGA PITTALUGA explica que “es obvio que la actividad probatoria del recurrente y de la propia Administración Tributaria, es no sólo necesaria sino imprescindible para demostrar dentro del proceso contencioso tributario la existencia o falsedad de los hechos que han servido de causa al acto administrativo accionado.”⁵⁶

5.3_. Carga Probatoria en los Procesos Administrativo y Tributario en la Doctrina.

Expuesto todo lo anterior, luego de precisar los aspectos *generales* del proceso tributario y la prueba, corresponde ahora abocarnos al análisis *específico* de la actividad probatoria, desde el punto de vista del *onus probandi*, esto es, de las cargas probatorias que corresponden a las partes del proceso tributario: contribuyente y Administración Tributaria.

Explica GONZÁLEZ PÉREZ que, las reglas tradicionales sobre la carga de la prueba, según las cuales corresponde al actor probar los hechos de los cuales se desprenden los efectos jurídicos propios de la demanda, según las normas aplicables, y al demandado corresponde, también conforme a la normativa aplicable, demostrar los hechos impositivos o extintivos de los efectos jurídicos de los hechos afirmados por el demandante, se aplican al proceso administrativo. Esto es, la carga de la prueba en el proceso administrativo se rige por las reglas procesales generales.⁵⁷

En este sentido, GONZÁLEZ PÉREZ considera que, visto que el proceso administrativo presupone la realización de un procedimiento administrativo entre la Administración y el administrado con anterioridad a aquél, en el cual la prueba correspondió a una u otra parte, según las circunstancias fácticas controvertidas y las afirmaciones efectuadas sobre los hechos, entonces: (i) si el administrado pretendía el reconocimiento de un derecho, debió probar los hechos constitutivos del mismo durante el procedimiento administrativo; (ii) si por el contrario, la Administración pretendía imponer una obligación o una

⁵⁶ FRAGA PITTALUGA, Luis, «Consideraciones...» *cit.*, Pág. 114.

⁵⁷ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, J. (2001) “Manual de Derecho Procesal Administrativo.” Editorial Civitas. 3ª Edición. Madrid, España. Pág. 327.

sanción al administrado, entonces a aquélla le correspondía acreditar los hechos constitutivos de una u otra durante el procedimiento administrativo; y (iii) si el administrado impugna el acto porque a su decir le denegó un derecho, le correspondía demostrar los hechos constitutivos del mismo durante el proceso, y si no lo hizo, entonces el acto se considerará dictado conforme a la ley.⁵⁸

Así, GONZÁLEZ PÉREZ resalta la importancia de las pruebas que deben haberse producido durante el *procedimiento constitutivo del acto* y que deben constar en el expediente administrativo, las cuales podrán ser apreciadas por el juez, dejando claro, no obstante lo anterior, que en razón de que el proceso administrativo no constituye una segunda instancia del procedimiento administrativo, debe siempre admitirse la posibilidad de probar los hechos constitutivos de los derechos y obligaciones por las partes durante el proceso mismo.⁵⁹

Concluye GONZÁLEZ PÉREZ, luego de analizar la carga probatoria en el proceso administrativo, que el órgano jurisdiccional no puede conformarse ni limitarse a dar por cierto todo lo contenido en el acto de la Administración, cuando su actuación ha resultado arbitraria, por el simple hecho de que el recurrente no ha demostrado lo contrario durante el proceso, evidenciando el erróneo criterio que supone la inversión del *onus probandi* con fundamento en la denominada presunción de legitimidad del acto administrativo.⁶⁰

Por su parte, y en sintonía con lo recién expuesto, Isidro E. DE ARCENEGUI considera que las reglas generales sobre la carga probatoria no se ven afectadas por la presunción de legitimidad del acto administrativo, aun cuando la misma encuentra fundamento positivo en el ordenamiento jurídico español,

⁵⁸ Cf. *Ibid.*, Pág. 328.

⁵⁹ Cf. *Ídem*. En similar sentido, y refiriéndose exclusivamente a la actividad probatoria que debe llevar a cabo la Administración Tributaria durante el proceso, indistintamente de lo que haya demostrado durante la instancia administrativa, **Mario PUGLIESE** explica que: «el hecho de que la actividad administrativa en esta fase se desarrolle fuera de cualquier control jurisdiccional no exime a la Administración, ciertamente, de la obligación de demostrar sucesivamente, en la vía jurisdiccional, que la propia actividad inquisitiva se ha desenvuelto de modo legítimo y que el acto de *accertamento* no es fruto de la fantasía de un funcionario». PUGLIESE, M. (1935) *“La Prova Nel Processo Tributario*. Padova, Italia, citado en NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O., (1985) *“Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario.”* Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 105-106.

⁶⁰ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *op. cit.*, p. 328.

textualmente exponiendo que: esta regla general no puede olvidarse en virtud de la presunción de validez con la que el legislador prima los actos administrativos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, ya que, de ser así, ello supondría la aplicación del principio de inversión de la carga de la prueba con manifiesta conculcación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución en orden a la tutela efectiva de los jueces y Tribunales.⁶¹

En similar sentido, GORDILLO —apoyándose en las ideas de los célebres juristas TREVES, MICHELI y el anteriormente citado GONZÁLEZ PÉREZ—, comentando conjugadamente la presunción de legitimidad y la carga probatoria, considera que «la presunción de legitimidad del acto administrativo importa en todo caso una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onere probandi*; de allí se sigue, que de por sí sola la presunción de legitimidad no es suficiente para formar la convicción del juez en caso de falta de elementos instructorios, y que no puede en modo alguno sentarse un principio de en la duda a favor del Estado. La presunción de legitimidad del acto administrativo no invierte, pues, la carga de la prueba, ni libera a la Administración de aportar las pruebas que sustenten su acción: dada la posición de la Administración, es lógico que recaiga sobre ella la carga de la prueba».⁶²

En Venezuela, DUQUE CORREDOR ubica la carga de la prueba en cabeza de la Administración o del administrado, dependiendo del vicio de nulidad que éste haya denunciado, esto es, según las afirmaciones del recurrente y, como se verá, aplicando los principios generales de la materia al proceso administrativo.

En este sentido, señala que si el vicio alegado es de *nulidad absoluta*, las reglas distributivas serían las siguientes: (i) si se alega la violación de una norma constitucional o legal, no habrá actividad probatoria *per se*, en razón de que el Derecho no se prueba; (ii) si el administrado alega la cosa juzgada administrativa, le corresponderá a éste la demostración de su afirmación, debido a que si conoce de una decisión anterior sobre la controversia planteada, a diferencia de la

⁶¹ DE ARCENEGUI, Isidro E. (1993) Consideraciones en Torno a la Carga de la Prueba y su Proposición y Admisión en el Proceso Contencioso-Administrativo» En, “*La Protección Jurídica del Ciudadano (Procedimiento Administrativo y Garantía Jurisdiccional)*. Estudios en Homenaje al Profesor Jesús González Pérez T. II.” Editorial Civitas. Madrid, España. Pág. 1526.

⁶² GORDILLO, A. (1995) La Prueba en el Derecho Procesal Administrativo», En *Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías*.” Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 313.

Administración que la desconoce, deberá traerla a autos; (iii) si el administrado denuncia el contenido imposible (en los casos que sea manifiesta la imposibilidad) o la ilegal ejecución del acto administrativo (por ser contrario al orden público o a las buenas costumbres), no se requerirá su demostración; (iv) si el administrado alega la incompetencia del funcionario actuante (negación indefinida), le corresponderá a la Administración la prueba en contrario, es decir, la competencia del actuar de sus funcionarios; y (v) finalmente, si el administrado alega el incumplimiento del procedimiento legalmente establecido, que también configura una negación absoluta e indefinida, le tocará nuevamente a la Administración la correspondiente prueba del hecho positivo contrario al denunciado por aquél, esto es, que sí cumplió con el procedimiento de ley.

Concluye DUQUE CORREDOR, explicando que cuando el vicio denunciado por el administrado es de *nulidad relativa*, hecha excepción de la denuncia de desviación de poder, en cuyo caso el recurrente deberá demostrar la intención real del funcionario, en todas las demás denuncias que tengan como fundamento negaciones absolutas de presupuestos fácticos, le corresponderá a la Administración, en principio, producir la prueba en contrario.⁶³

Por su parte, RUAN SANTOS ha sostenido, en términos que se suscribe plenamente, que corresponde a la Administración demostrar su pretensión en el proceso tributario, por medio de la consignación del expediente administrativo formado con anterioridad a que se dictara el acto administrativo de determinación impugnado, en razón de lo cual, no tiene lugar inversión alguna de la carga probatoria, como equivocadamente lo ha entendido la jurisprudencia mayoritaria.^{64 65}

⁶³ Cf. DUQUE CORREDOR, R.J. (1995) La Admisibilidad de las Pruebas y la Carga de la Prueba en el Proceso Contencioso Administrativo, En "Revista de Derecho Probatorio N° 5." Editorial Jurídica Alva. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 128 y ss.

⁶⁴ Cf. RUAN SANTOS, G. (2000) «El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo: Límites de su Alcance. Especial Referencia a los Actos de Determinación Tributaria y a las Actas Fiscales», En "Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT-Ano 2000 Salvador-Bahía. Tema II: A Codificação do Direito Tributário Latino-Americano." Associação Brasileira de Direito Financeiro ABDF. Salvador-Bahia, Brasil. Pág. 1746.

⁶⁵ RUAN SANTOS volvió sobre el tema y confirmó, con plena convicción, su posición sobre el mismo en términos que suscribimos en su totalidad, de la manera siguiente: «De acuerdo con la más calificada doctrina en el derecho comparado, expuesta por conocidos autores como **García de Enterría** y **Fernández, Garrido Falla** y **Fernández Pastrana, González Pérez, Treves, Micheli,**

En similar sentido a lo expuesto por GONZÁLEZ PÉREZ, FRAGA PITTALUGA —luego de analizar las posturas de RUAN SANTOS y de los autores PITA GRANDAL, TESAURO y BANDEIRA DE MELLO— concluye que, indistintamente de la presunción de legitimidad, se deben aplicar en el proceso tributario los principios procesales básicos y generales sobre la distribución de la carga de la prueba, previstos en el sistema positivo venezolano en los artículos 1.354 del Código Civil y 506 del Código de Procedimiento Civil,⁶⁶ que más adelante se revisará.

Finalmente en esta línea TORREALBA SÁNCHEZ ha explicado, con razón, que «hay que tomar en cuenta que la carga de la prueba se rige por el principio general que postula que a cada parte corresponde probar sus afirmaciones fácticas, por lo que la llamada presunción de legitimidad, no significa que haya realmente una presunción procesalmente dicha a favor de la legalidad del acto administrativo impugnado que tenga que ser desvirtuada por el recurrente, sino

Giannini, Tesauro, Gordillo, Dromi, Cassagne, Marienhoff y tantos otros, el significado verdadero de la presunción de legitimidad impone al administrado la carga de actuar para obtener la declaración de ilegalidad del acto administrativo, pero no libera a la Administración de su carga probatoria, con respecto al fundamento de sus actuaciones. A ella corresponde la prueba de su pretensión fiscal en el proceso, a través de la consignación del expediente administrativo formado antes de la emisión del acto impugnado. De allí el carácter indispensable del expediente en el proceso, que obligatoriamente debe suministrar la Administración. No hay entonces inversión de la carga de la prueba, como lo ha entendido equivocadamente la jurisprudencia dominante en nuestro país, tal vez para facilitar la defensa en juicio de la Administración y para despachar expeditamente los hechos carentes de certeza sometidos al conocimiento judicial. La presunción únicamente impone al administrado o contribuyente ejercer las acciones legales para impugnar el acto controvertido, es decir, el “*onus agendi*”, pero no releva a la Administración ni al administrado de suministrar la prueba que les corresponde según la “regla de juicio”, o sea, el “*onus probandi*”.// Las pautas de distribución mencionadas, derivadas de la norma clásica del artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, no deben excluir la búsqueda de la regla justa de juicio, como lo señala la moderna doctrina procesal, inspirada en *el principio de proximidad o de facilidad de la prueba*. Así, La carga sería del contribuyente si los hechos objeto de demostración le son próximos, lo cual haría más fácil la prueba para él y más justo que le fueran asignadas las consecuencias negativas de la falta de esa prueba. En cambio, la carga sería de la Administración respecto de todos aquellos documentos que aparezcan o que legalmente deban estar en los archivos oficiales, o que haya constancia de su presentación o entrega a los funcionarios requirentes, o que se hayan consignado con anterioridad o que se encuentren adquiridos ya por la instrucción del expediente. De allí que la mención de un hecho en las actas fiscales o en las resoluciones de reparo hace presumible su ocurrencia, pero sólo hasta el momento en que planteada su incertidumbre se haga indispensable asignar a la Administración o al contribuyente las consecuencias negativas de esa incertidumbre, mediante la aplicación de la regla de juicio idónea y justa». **RUAN SANTOS, G.**, «Nuevo...» *cit.*, p. 216 y 219, respectivamente.

⁶⁶ Cf. **FRAGA PITTALUGA, L.** «Consideraciones...» *cit.*, Pág. 133-134.

que la misma limita sus efectos a la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo».⁶⁷

De los anteriores planteamientos se colige y refuerza que, el presunto apego a Derecho del acto administrativo (su «presunción» de legitimidad), que en el sistema jurídico venezolano carece de fundamento positivo, *no trasciende a la sede judicial, sólo surte efectos extraprocesales* (exigibilidad de su contenido), razón por la cual no tiene cabida ni razón de ser en el proceso tributario.⁶⁸ Así también lo ha entendido el Tribunal Supremo español, explicando que la presunción de legitimidad:

Despliega una eficacia meramente extraprocesal al permitir la ejecutoriedad de dichos actos, siquiera su validez no se haya acreditado, pero... en ningún caso supone una presunción irrefutable de su corrección legal, ni tampoco permite un desplazamiento de la carga de la prueba que conforme a las reglas por las que se rige... corresponde a la Administración, cuyas resoluciones han de sustentarse en el pleno acreditamiento del presupuesto fáctico que invoquen...⁶⁹

⁶⁷ TORREALBA SÁNCHEZ, M.A. (2009) *Manual... cit.*, Pág. 231-232.

⁶⁸ No obstante ello, hay quienes han afirmado que como el acto administrativo se «presume» legítimo, entonces corresponde a quien impugna la voluntad administrativa demostrar su ilegalidad, incluso llegando al extremo de poner sobre el administrado la carga de la prueba de manera casi absoluta, salvo que se trate de un hecho negativo. Nada más peligroso para la libertad del contribuyente. En esta línea se encuentra, por ejemplo, LEAL WILHELM, para quien: «Visto que los actos de la administración presumen legítimos (sic), corresponde es principio (sic) a la parte recurrente demostrar la ilegalidad de la medida de la administración. Sin embargo, sigue vigente la regla que invierte la carga de la prueba si se trata de un hecho negativo indefinido. Así, en un procedimiento sancionatorio sería imposible demostrar que no se faltó, luego, la Administración tiene que demostrar la falta, hecho positivo.// Pero de resto, la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario recurrente». LEAL WILHELM, S. (1999) «El Recurso Contencioso Tributario en el Código Orgánico Tributario de 1994», En *Revista Tachirensis de Derecho* N° 11. Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal, Venezuela. Pág. 175. En similar sentido, KIRIAKIDIS ha afirmado que: «es justamente esa presunción de legitimidad [del acto administrativo] la que debe destruir, con su actividad probatoria, quien pretende la anulación del acto impugnado» (corchetes agregados). KIRIAKIDIS, Jorge C., *op. cit.*, Pág. 282.

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Supremo Español, del 3 de Febrero de 1999 citada en BOCANEGRA SIERRA, R. (2006) *Lecciones Sobre el Acto Administrativo.* Thomson-Civitas. 3ª Edición. Navarra, España. Pág. 122.

En efecto, la materia probatoria y, con ella, el *onus probandi*, se rigen «exclusivamente» por los principios y reglas generales procesales, razón por la cual, no tiene lugar ni opera inversión alguna que coloque la carga probatoria sobre el contribuyente como consecuencia de la «presunción» en cuestión, *cuyo fundamento teleológico es dotar de exigibilidad al acto administrativo tributario*.⁷⁰

Sin entrar en mayores consideraciones en esta oportunidad sobre la denominada «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, pues ello excede el propósito de este trabajo, basta por los momentos con recordar que en el ordenamiento venezolano la misma carece de regulación positiva y que, si acaso fuese considerada una presunción en sentido técnico-jurídico —que *no lo es*⁷¹—, lo cierto es que igualmente estaría al margen del amparo de la tipología legal, esto es, no calificaría —por su falta de regulación normativa— como una *presunción legal*, que son las únicas que pueden afectar la carga probatoria.⁷²

Con esto, resulta claro que es la Administración la primera interesada y llamada a defender y respaldar con los argumentos y elementos probatorios que tiene a su alcance, la legalidad formal y sustancial de sus actos en particular, y de su actuación en general, para justificar plenamente, en respeto a los derechos

⁷⁰ Este controversial y, en nuestra opinión, confundido tema de la denominada «presunción» de legitimidad del acto administrativo, su fundamento teleológico y, más ampliamente, lo que consideramos su real significación, alcance y efectos *administrativos* (sobre el acto administrativo), por un lado, y *tributarios* (en el procedimiento de determinación) por el otro, así como otros aspectos, lo tratamos en nuestra referido estudio: **ABACHE CARVAJAL, S.** (2016) “*La Atipicidad... cit.*”, Pág. 332. Posteriormente, la Fundación Estudios de Derecho Administrativo organizó un evento sobre ese trabajo, cuyas ponencias fueron recogidas y publicadas En “**LOUZA SCOGNAMIGLIO, Laura y ABACHE CARVAJAL, Serviliano** (Coords.), *El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto administrativo y la Tutela Judicial en el Contencioso Tributario. Una Discusión Sobre la Obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La Atipicidad de la «Presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario. Galardonada con el Premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2012-2013.*” Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 113. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 459.

⁷¹ Cf. **ABACHE CARVAJAL, S.** (2016) “*La Atipicidad... cit.*”, Pág. 159-169.

⁷² Y si se pretendiese calificar a la «presunción» de legitimidad como una presunción *hominis*, simple o judicial, precisamente por su falta de regulación positiva, entonces y, *a fortiori*, la misma no podría afectar las reglas procesales de la carga probatoria, por cuanto este tipo de presunciones carecen de efecto y trascendencia alguna en la materia probatoria (esto es, en la fase de instrucción judicial), ya que ni modifican el objeto de la prueba en lo *particular*, ni la actividad probatoria de las partes en lo *general*, debido a que la operación lógica-inferencial de formación del juicio de normalidad o probabilidad entre los hechos conocido y desconocido, discurre entera y exclusivamente en la mente del juez, quien de esta manera valora los hechos controvertidos y, simultáneamente, crea su convicción (esto es, en la fase de decisión judicial). Cf. *Ibid.*, Pág. 162.

fundamentales del contribuyente integrantes de la dogmática constitucional, la ejecución de los mismos.

Además, resulta lógico pensar que la tarea probatoria no debería ser tortuosa para el órgano administrativo, en tanto en cuanto haya llevado a cabo en apego a la ley el procedimiento constitutivo del acto, en razón de que en sus propios archivos descansa —o *debe* descansar— la información y documentación correspondiente, esto es, el expediente administrativo. Claro está, que si la Administración no cumplió con el procedimiento legalmente establecido en la formación del acto, o no probó eficazmente en la sede administrativa los hechos constitutivos de su pretensión, sea ésta de naturaleza determinativa o sancionadora, le será imposible en un caso y difícil en el otro, demostrar la legitimidad del mismo en el procedimiento recursivo o en el proceso judicial que se instaure por la impugnación del contribuyente reparado o sancionado.

Por otro lado, y en sentido opuesto a lo planteado, NAVARRINE y ASOREY consideran, siguiendo muy de cerca a la doctrina italiana y, particularmente, al maestro D'ALESSIO, que técnicamente no existe carga probatoria en el proceso tributario, en razón de que el mismo se rige por el principio inquisitivo y, con ello, el juez posee la «fuente» de la prueba, esto es, el material probatorio que produzcan las partes no limita la búsqueda de la verdad material según el criterio del juez, a diferencia de lo que ocurre en el proceso civil.⁷³

La posición de los profesores argentinos, en su seno ambiciosa por la amplia generalización que plantea respecto a los procesos regidos por el principio inquisitivo, y que pareciera ser seguida por algunos sectores de la doctrina,⁷⁴ no nos parece del todo exacta: no se trata de que no haya en sentido técnico «carga de la prueba» en los procesos regidos por el principio inquisitivo, sino que más bien sus principios y reglas de distribución se ven *flexibilizados, matizados o atenuados* en el marco del proceso tributario, precisamente porque las facultades inquisitivas que detentan los jueces competentes en esta materia, les permiten *ir más allá de lo alegado y probado por las partes*, con la finalidad de buscar

⁷³ Cf. NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O., *op. cit.*, Pág. 102.

⁷⁴ En este sentido, puede verse lo expuesto por CHIOVENDA, J. (1977) "*Principios de Derecho Procesal Civil T. II.*" Instituto Editorial Reus. Madrid, España. Pág. 277.

y obtener la *verdad real*, y no la meramente procesal, apartándose así de lo prescrito por el principio dispositivo.⁷⁵

De manera similar a lo expuesto por los profesores argentinos, MEJÍA BETANCOURT ha sostenido recientemente en Venezuela que “no se puede hacer una traslación o una trasposición de las reglas de la prueba, y particularmente de la carga de la prueba, del proceso civil al contencioso administrativo,”⁷⁶ debido a que, en su opinión, “El concepto de la carga de la prueba constituye un principio del proceso dispositivo y una característica propia del proceso civil.”⁷⁷

Esta posición, a nuestro modo de entender el tema, debe ser revisada. Sostener que las reglas de la carga probatoria aplicables al proceso tributario son, de entrada, las que rigen en los procesos dispositivos, no es igual ni equivalente a considerar que el proceso tributario sea un proceso regido por dicho principio, como pareciera entenderlo MEJÍA BETANCOURT.

Las categorías jurídicas del *principio dispositivo*, propio del proceso civil, y del *principio inquisitivo*, que rige en el proceso tributario, son normas dirigidas a regir la *actuación del Juez*, del director del proceso, para informarle —principalmente— con fundamento en qué alegatos y pruebas debe dictar su sentencia, o lo que es lo mismo, no están dirigidas a las partes procesales, por lo menos no directamente; mientras que las reglas sobre la carga probatoria están destinadas, en primer lugar, a las *partes del proceso* (carga subjetiva), para fijar «quién debe probar qué cosa»⁷⁸ y, así, quién debe soportar los efectos negativos de la no realización de su actividad probatoria y, en segundo lugar, al *juez* (carga objetiva), para informarle cómo debe decidir en caso de que la parte llamada a probar algún elemento fáctico controvertido no lo haya hecho.

Lo anterior, deja ver que las reglas sobre la carga probatoria, si bien deben ajustarse o matizarse en los procesos regidos por el principio inquisitivo —como

⁷⁵ En contra KIRIAKIDIS, para quien el proceso contencioso administrativo (y, por vía de consecuencia, el contencioso tributario): «se encuentra regido esencialmente por el principio dispositivo de un modo muy similar al que se presenta en el procedimiento Civil (sic) aún vigente y estrenado con la reforma del Código de Procedimiento Civil en vigencia desde 1986». KIRIAKIDIS, Jorge C., *op. cit.*, Pág. 276.

⁷⁶ MEJÍA BETANCOURT, J.A. «La Carga...» *cit.*, Pág. 369.

⁷⁷ *Ibid.*, Pág. 377.

⁷⁸ TARUFFO, Michele, *op. cit.*, Pág. 257.

el tributario— en los términos que más adelante se explicará, son normas que rigen la *actuación de las partes en el proceso* y luego, por vía de consecuencia, la del juez mismo, por lo que al margen de cuál sea el principio rector del proceso de que se trate (dispositivo o inquisitivo) tienen que necesariamente ser tomadas en cuenta y aplicadas para reglamentar la actividad probatoria de las partes procesales. Entender que sólo en los procesos dirigidos por el principio dispositivo tienen cabida las reglas sobre la carga probatoria, se desliza como un desarreglo entre las normas que regulan la actuación de las *partes* del juicio y las normas que regulan la actuación del *director* del juicio. Son dos cosas diferentes.

En este sentido, y a nuestro modo de ver las cosas, sí hay técnicamente carga probatoria en el proceso tributario, como en todo proceso: los hechos controvertidos deberán ser probados por una u otra parte dependiendo de sus afirmaciones, excepciones y normativa invocada; tan es así, que su efecto fundamental, al igual que en el proceso regido por el principio dispositivo, implica que el llamado a traer al expediente judicial alguna prueba y no lo haga, sufrirá los efectos negativos de su actitud omisiva o pasiva, ello en virtud del *criterio de razonabilidad* que posee el juez en la formación de su convicción sobre el análisis de los hechos discutidos en el proceso, que le permitirá *desfavorecer* en su fallo a la parte que incurra en tal supuesto de falta de prueba, con base en las presunciones *hominis* de culpa y, consecuentemente, favorecer a la otra.

Así las cosas, la actividad probatoria de los sujetos procesales en el juicio tributario se delimitará, en principio, a partir de las reglas generales de la carga probatoria, como lo sostienen la jurisprudencia y dogmática antes citadas, tomando en cuenta a su vez y como se verá, el principio de facilidad de la prueba, así como las particularidades inherentes a esta especial materia, como la relevancia probatoria del expediente administrativo.

5.4_. La Carga Probatoria en el Proceso Tributario Venezolano.

Las reglas sobre la distribución de la carga probatoria consagradas en el ordenamiento jurídico venezolano, se ubican en los artículos 506 del Código de Procedimiento Civil y 1.354 del Código Civil,⁷⁹ según los cuales:

⁷⁹ Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990 Extraordinario del 26 de Julio de 1982.

Artículo 506 CPC. Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación.//Los hechos notorios no son objeto de prueba. Artículo 1.354 CCV: Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

Estas normas, como se observa, están referidas a la prueba de los hechos jurídicos *constitutivos* y *extintivos*, esto es, al principio general según el cual quien pretenda la ejecución de una obligación deberá probarla, mientras que quien pretenda que ha sido liberado de la misma deberá demostrar su excepción; siendo aplicables al proceso tributario por mandato del artículo 340 del Código Orgánico Tributario de 2020, según el cual:

Artículo 340 Código Orgánico Tributario de 2020: En todo lo no previsto en este Título (Título VI-De los procedimientos judiciales), y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil. (Paréntesis Nuestro).

En este sentido, y recordando la extensión de las reglas generales sobre la carga de la prueba, al actor corresponde, en principio, probar los hechos que afirma y que fundamentan su pretensión, mientras que al demandado le corresponderá, dependiendo de la postura que asuma en su defensa, ya sea rechazando de manera pura y simple la pretensión del actor, o excepcionándose al afirmar un hecho distinto, desplegar la actividad probatoria que sea cónsona con la forma en que plantea (argumenta) su posición.

No obstante lo anterior, si el demandante no prueba sus afirmaciones sobre los hechos constitutivos de su pretensión, el demandado tampoco tendrá que probar las excepciones que haya planteado sobre las afirmaciones del demandante que no fueron probadas; mientras que si el demandante

efectivamente prueba sus afirmaciones sobre los hechos constitutivos que dieron fundamento a su acción, entonces el demandado tendrá la carga de demostrar los hechos que lo liberan de las probanzas del demandante, de la siguiente manera: (i) probando la inexistencia del hecho constitutivo que da fundamento a la pretensión del actor; o (ii) probando otros hechos que desvirtúen el efecto jurídico del hecho constitutivo demostrado por el actor.

También debe recordarse que, en razón de que la *afirmación* o *negación* que hagan las partes sobre los hechos jurídicos controvertidos en el proceso puede resultar una cuestión de «técnica argumentativa», algo más de forma que de fondo, lo importante para garantizar la correcta distribución de la carga probatoria, es analizar el discurso argumentativo (afirmativo o negativo) que hagan los sujetos procesales a la luz de la normativa cuyo cumplimiento invocan y efectos persigan. En efecto, y como enseña TARUFFO: «Se deriva también la necesidad de recurrir al supuesto de hecho sustantivo para determinar de caso en caso qué cargas probatorias le corresponden a cada parte, como ocurre con la llamada *Normentheorie*, según la cual cada parte tiene la carga de proveer la prueba de los hechos en los que se funda la norma que la misma parte invoca como criterio para la determinación de consecuencias jurídicas a su favor».⁸⁰

Aunado a lo expuesto, es importante tener en cuenta que por lo general las cargas de afirmar (alegar) y probar van unidas, aun cuando también es cierto que no siempre la totalidad de las afirmaciones deben ser probadas por quien las efectúa. En no pocas ocasiones, por razones de *facilidad*, las afirmaciones que hace una parte deberán ser demostradas por la otra, debido a que se encuentra en mejor posición para ejecutar dicha actividad probatoria.⁸¹

Ahora bien, situándonos en el ámbito tributario y, específicamente, en el momento de la *formación* de la voluntad administrativa, es apreciable que cuando la Administración fija y materializa su *pretensión fiscal* a través de la emisión del acto administrativo de determinación y/o sanción, *afirma* la existencia de un hecho imponible y, con ello, procura el cumplimiento de la obligación tributaria

⁸⁰ TARUFFO, Michele, *op. cit.*, Pág. 257.

⁸¹ Así ocurre, por ejemplo, en los Estados Unidos, por razón de la inexistencia de reglas sobre la carga probatoria, siendo el Juez quien debe determinar *caso a caso* qué parte tiene que probar qué hecho, con base en varios criterios, siendo el principalmente empleado el correspondiente a la *facilidad* de acceder a los conocimientos necesarios o a disponer de la prueba. Cf. *Ibíd.*, Pág. 258.

nacida de aquél; o *afirma* un incumplimiento de la normativa tributaria y, así, tipifica la imposición de una sanción por la supuesta comisión de algún ilícito fiscal; esto es, en ambos casos efectúa una *afirmación* que debe paralelamente *demostrar* e invoca la normativa a su juicio aplicable cuyos efectos jurídicos persigue, de acuerdo con las reglas de la carga probatoria consagradas en los artículos 506 del Código de Procedimiento Civil y 1.354 del Código Civil.⁸²

En efecto, cuando la Administración Tributaria dicta sus actos administrativos, *afirma* hechos jurídicos (y económicos) o incumplimientos normativos de trascendencia fiscal en la situación jurídico-subjetiva de un contribuyente en particular, y los subsume en la legislación aplicable, de la cual se desprenden los efectos jurídicos que constituyen su pretensión, esto es, la Administración representa la parte *actora* durante el procedimiento de formación de la voluntad administrativa, se ubica en esa posición, tal y como lo ha reconocido la jurisprudencia:

⁸² Al respecto, resulta de importancia la explicación que sobre el particular hace RUAN SANTOS, en los términos siguientes: «La Administración cuando dicta el acto administrativo es actora, porque ejerce sus poderes legales y presenta imperativamente su pretensión al administrado, lo cual ha sido reconocido por la jurisprudencia tributaria en Venezuela, como se verá más adelante. Con ocasión del dictado del acto administrativo, la Administración afirma usualmente hechos nuevos e invoca normas jurídicas aplicables y deriva de ello pretensiones frente al destinatario de su acto. El actuar de la Administración frecuentemente innova en el mundo jurídico y constituye derechos y obligaciones. La Administración tiene normalmente a su disposición los medios para comprobar los hechos y circunstancias que motivan sus actos administrativos. Todos esos supuestos, observados en la cotidiana experiencia, colocan a la Administración Pública en el deber de comprobar los presupuestos de hecho y de derecho de sus actuaciones de autoridad, cuando sea emplazada a hacerlo en la vía de recurso. (...) Cuando el administrado interesado en lograr la declaración de ilegalidad del acto cumple con su carga de accionar y en sus alegatos señala hechos que desmienten los fundamentos asumidos por la Administración, plantea excepciones o afirma el cumplimiento de sus obligaciones, entonces a él corresponde “justificar la ilegalidad del acto de la Administración”, sin que ello libere a esta última de la carga de probar la conformidad a Derecho de su actuación, lo cual normalmente se satisface con la debida instrucción previa del expediente administrativo. (...) Sucede que la Administración Tributaria tiene el deber de probar los hechos que sustentan su pretensión jurídica frente al contribuyente y en especial, los hechos que configuran la realización concreta del hecho imponible establecido en la Ley y el consiguiente cumplimiento de la obligación tributaria. Ello es así, porque la Administración, al dictar el acto de determinación de dicha obligación y exigir su pago al contribuyente, afirma la existencia del hecho imponible y pide el cumplimiento de la obligación que nace del mismo, según lo prevé el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, razón por la cual le corresponde la carga de probar esa afirmación y la pretensión de que sea ejecutada la obligación surgida. La Administración se erige como actora en la fase constitutiva del procedimiento administrativo tributario». RUAN SANTOS, G. «El Mito...» *cit.*, Pág. 1750, 1751 y 1766.

Las actas fiscales, dentro de la actuación administrativa, tienen una significación análoga a la del libelo de demanda en el proceso judicial civil.⁸³

Como en todo proceso, en el contencioso tributario la *litis* es trabada por las partes. La discusión sobre los hechos controvertidos y afirmados es planteada y delimitada por los sujetos procesales: por la Administración Tributaria a través de su acto administrativo, que deberá estar respaldado por el correspondiente expediente administrativo, quién procede como *actora* en el procedimiento tributario de determinación y/o sanción; y por el recurrente, por medio de su escrito recursorio, quien actúa formalmente como *actor* durante el proceso judicial.

En este sentido, al momento de introducirse el recurso contra el acto administrativo determinativo y/o sancionador, el contribuyente conoce —o *debe* conocer, salvo que el acto administrativo incurra en inmotivación fáctica— cuáles son los extremos de hecho que probablemente deberá demostrar para lograr la convicción del juez, y debido a que en este tipo de procesos no está consagrada la fase de contestación por parte del formal y judicialmente demandado (el Fisco), la manera en que aquél exponga sus argumentos y la normativa cuya aplicación y efectos invoque, podrán fijar la regla de juicio sobre la carga probatoria, teniendo en cuenta, claro está, que las motivaciones de hecho y Derecho, así como la naturaleza determinativa o sancionadora del acto administrativo y los posibles vicios que éste adolezca, pueden haber fijado, *ab initio*, quién deberá aportar las probanzas en el juicio en cuestión, esto es, las reglas de distribución de la carga de la prueba.

Así las cosas, y en sintonía con la doctrina citada en el particular anterior, especialmente con lo expuesto por GONZÁLEZ PÉREZ, cuando la Administración pretende imponer una obligación al administrado, le corresponderá, en su condición de parte actora en sede administrativa, probar, en principio, la

⁸³ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa del 20 de Julio de 1965, extraída de BREWER-CARÍAS, A. R., *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia 1930-1974 y Estudios de Derecho Administrativo*. T- V. V-2. Pág. 621-622, citada en RUAN SANTOS, G. «El Mito...» *cit.*, Pág. 1766.

existencia de los hechos constitutivos que fundamentan su pretensión, que en el caso tributario se traduce en la demostración de la realización del hecho imponible o la tipificación de los ilícitos fiscales, como presupuestos fácticos constitutivos de la voluntad y pretensión administrativa, que según el caso serán: *la determinación de la obligación tributaria y/o la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos fiscales.*

Por su parte, la actividad probatoria que deberá desplegar el contribuyente se verá delimitada por dos aspectos: (i) en primer lugar, si la Administración no demuestra las afirmaciones sobre la realización del hecho imponible y el subsiguiente nacimiento de la obligación tributaria, o de los incumplimientos de la normativa tributaria y la imposición de las sanciones que conlleva, como fundamento de su pretensión, entonces el contribuyente lógicamente no tendrá que realizar actividad probatoria alguna sobre las situaciones anotadas; y (ii) en segundo lugar, e indistintamente de la actividad probatoria que despliegue o no la Administración para demostrar la legalidad y veracidad de su actuación, la carga probatoria del contribuyente se verá fijada, por un lado, según la forma en que éste exponga sus argumentos y defensas, bien sea rechazando de manera pura y simple la pretensión fiscal sin realizar afirmaciones, o excepcionándose por medio del planteamiento de nuevas afirmaciones sobre los hechos controvertidos, y por el otro, en razón de la normativa que regule los presupuestos y efectos jurídicos que fundamenten su pretensión procesal.

En el primer caso, tal negativa absoluta e indefinida en el discurso argumentativo del contribuyente, ubicará exclusivamente sobre la Administración la carga probatoria; mientras que en el segundo caso, el contribuyente deberá, o bien demostrar la no realización del hecho imponible o el acatamiento de la normativa supuestamente incumplida que da fundamento a la pretensión fiscal y, con ello, evidenciar la inexistencia de la obligación tributaria o la improcedencia de las sanciones cuyo cumplimiento demanda la Administración; o probar otros hechos que, sin negar la verificación del hecho imponible, desvirtúen su consecuencia y efecto jurídico inmediato, a saber, el nacimiento de la obligación tributaria, demostrando, por ejemplo, que goza de una exoneración tributaria, o que por el contrario pagó dicha obligación, o que sin rechazar el supuesto incumplimiento de la normativa tributaria, demuestre

la inconstitucionalidad o ilegalidad de la sanción que le pretenden aplicar y, subsecuentemente, la nulidad del acto contentivo de la pretensión de la Administración, en cuyo caso, más que probar, en sentido estricto, deberá argumentar las razones que le asisten en su defensa. En este sentido, si el contribuyente recurre el acto tributario porque considera que el mismo le ha violado algún derecho o no se lo ha reconocido en toda su extensión, deberá, entonces, demostrar los hechos constitutivos de tal situación.

Como se observa, la regla general sobre el *onus probandi* en el proceso tributario, predica que: es la Administración la primera llamada a demostrar la veracidad de los hechos constitutivos que afirma y que se encuentran controvertidos en el debate judicial, y la legalidad formal y material de su actuación, a tenor de la legislación (normas) cuyo cumplimiento persigue y consecuencias jurídicas que pretende, mientras que la actividad probatoria del contribuyente se verá definida por la forma argumentativa en que plantee su posición, defensas, afirmaciones y excepciones sobre la pretensión fiscal, y por la normativa que invoque y efectos jurídicos que procure.

También debe tenerse en cuenta, como ya fue apuntado, que por virtud del principio inquisitivo que rige en el proceso tributario, como especie del contencioso administrativo, los principios generales sobre la carga probatoria y su distribución, se ven flexibilizados, matizados o atenuados, ocupando el juez una posición *activa y dinámica* en el juicio, pudiendo hacerse por sí mismo de elementos probatorios que considere de importancia; claro está, sin suplir la actividad que legalmente le corresponde ejecutar a las partes. Lo que se quiere dejar claro es que, el juez tributario no se halla atado de manos ni limitado por lo alegado y probado por las partes, sino que puede —más bien, *debe*— actuar de oficio en búsqueda de la verdad material, tomando en cuenta, inclusive, elementos fácticos y jurídicos que se desprendan del expediente, aunque no hayan sido alegados por las partes. El juez no suplanta la «autorresponsabilidad» que recae sobre los sujetos procesales, *pero sí la comparte jurídicamente al entenderse obligado a buscar la verdad real.*

Por otro lado, debe dejarse claro que el principio general de la carga de la prueba recogido en la máxima romana *incumbit probatio qui dicit, no qui negat*, según el cual las afirmaciones sobre los hechos constitutivos, extintivos e impeditivos deberán ser demostradas por la parte que las realice, esto es, *quien*

afirma prueba, en no pocas ocasiones puede conducir a situaciones de *dificultad probatoria* y, así, afectar el equilibrio y la igualdad procesal de los sujetos en litigio, al ubicar sobre la parte más lejana a lograr la producción de la prueba la carga de aportarla.

Afortunadamente, este criterio tradicional ha evolucionado, dando paso en la actualidad a la *flexibilización* de las reglas probatorias en lo atinente a las cargas de los sujetos procesales, con fines de lograr, más allá de una igualdad «*formal*», una verdadera igualdad «*sustancial*» en lo procesal para las partes en el desarrollo de su actividad probatoria, como enseguida se verá en la aplicación del principio *favor probationis*.

5.5_. La Aplicación del Principio *favor probationis* y el Principio de Proximidad, Cercanía o Facilidad a la Obtención de la Prueba en el Proceso Tributario.

El principio *favor probationis* —que ha sido recibido en la jurisprudencia venezolana como manifestación del principio *pro actione*⁸⁴— está dirigido a *atenuar* o *flexibilizar* las reglas tradicionales de distribución de la carga probatoria que, en algunos casos, en lugar de preservar el equilibrio e igualdad de los sujetos procesales en la ejecución de sus actividades probatorias, la dificultan, colocando sobre la parte menos indicada la carga de producir la prueba esclarecedora de las circunstancias de hecho controvertidas en el debate judicial,⁸⁵ situación que

⁸⁴ Cf. GRISANTI DE MONTERO, R. (2011) La Desviación de Poder como un Vicio del Acto Administrativo Difícil de Probar, En "BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales." Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 426.

⁸⁵ Así lo ha entendido ZAMBRANO FRANCO, quien enfocando la cuestión a partir de la apreciación de los hechos por el juez, precisa que: «Hay casos en los cuales las reglas rígidas probatorias no permiten que el juez conozca la verdad de los hechos afirmados por las partes, como por ejemplo podría ocurrir en el caso de una demanda por daños y perjuicios interpuesta por mala praxis médica; en este caso nos preguntamos: ¿quién está en mejor posición de demostrar si una operación médica se realizó de manera correcta? ¿El paciente afectado o el médico? Sin lugar a dudas en este caso sería el médico, ya que es quien tiene el conocimiento científico y la pericia para demostrar —en este caso, el hecho opuesto— que el procedimiento quirúrgico siguió los pasos idóneos. Es pues, un caso demostrativo para aplicación del dinamismo en materia de pruebas». ZAMBRANO FRANCO, F.K. (2014) «La Carga Dinámica de la Prueba y la Búsqueda de la Verdad», En *Ámbito Jurídico* Año XV – N° 185. Marzo. Legislación Económica C. A., Caracas D.F., Venezuela. Pág. 10.

puede tener relevancia constitucional —como enseña TARUFFO— si se facilita el logro o consecución de la tutela judicial efectiva.⁸⁶ En este sentido, uno de los beneficios más inmediatos y palpables que ha resultado de la aplicación del principio *favor probationis*, ha sido, sin dudas, la creación de presunciones *hominis* de culpa en contra de la parte que teniendo que producir la prueba, no lo hace, con lo cual experimentará las consecuencias negativas de su falta de actividad probatoria.

El estudio del principio *favor probationis* en el marco de las reglas sobre la carga de la prueba, ha dado nacimiento a lo que la dogmática ha denominado «el principio de proximidad, cercanía o facilidad a la obtención de la prueba» para distribuir en su correcta medida las cargas probatorias entre las partes del proceso, según el cual la *parte más cercana* a la obtención y producción de una prueba, esto es, con mayor facilidad o proximidad a la misma, deberá aportarla en cada caso concreto.⁸⁷

Como lo expone GONZÁLEZ PÉREZ «En aplicación del principio de la buena fe en su vertiente procesal, con el criterio de la facilidad se puede llegar a desplazar la carga de la prueba a aquella parte a la que resulte más fácil la prueba»⁸⁸. Por su parte, y en términos similares, el profesor argentino Augusto MORELLO considera que «El derecho a conseguir la prueba, implica muchas veces

⁸⁶ TARUFFO, Michele, *op. cit.* Pág. 259.

⁸⁷ Al respecto, TARUFFO considera *débil* la justificación sobre la mayor «proximidad» de una de las partes a un determinado medio probatorio, habida cuenta que, aun cuando luce epistemológicamente válido, en su opinión es algo excesivo y hasta peligroso por la eventual manipulación por parte del juez de las cargas probatorias de las partes. Así, explica que el fin último de decidir el caso con fundamento en la prueba —en lugar de hacerlo con base en la falta de prueba— puede perfectamente lograrse regulando una obligación de divulgación o revelación (*duty of disclosure*), como ocurre en el proceso civil norteamericano, en cuya Regla 26 (a) de las *Federal Rules of Civil Procedure* se establece la obligación de las partes de comunicarse mutuamente todas las informaciones relativas a las pruebas de que disponen. Cf. *Ibid.*, p. 263. No obstante lo anterior, el eventual peligro que pone sobre la palestra TARUFFO, pudiera ser eliminado o, por lo menos, mitigado, si se toma en cuenta que la aplicación de las *cargas dinámicas probatorias* deben cumplir ciertos presupuestos básicos para su aplicación, como lo explica ZAMBRANO FRANCO: «Sin embargo, la carga dinámica de la prueba tiene sus presupuestos: i) Debe estar presente la prueba de que la contraparte se encuentra en una mejor posición para demostrar un hecho particular; y ii) la prueba de la parte que quiere beneficiarse por la flexibilización en materia de carga de la prueba, quien debe demostrar que desde su perímetro es muy difícil o casi imposible la demostración de un hecho u obtención de una prueba». ZAMBRANO FRANCO, F.K., *op. cit.*, Pág. 10.

⁸⁸ GONZÁLEZ, J., *op. cit.*, Pág. 328.

que la otra parte tenga la carga de suministrarla porque le resulte más fácil, de acuerdo con reglas de la experiencia.⁸⁹

La aplicación de este importante principio, se ha convertido en una verdadera *herramienta* para los jueces interesados en descubrir la verdad real en los casos de *dificultad probatoria*, que si bien no sería extraño su cuestionamiento en los procesos regidos por el principio dispositivo, por aquello de que el juez deberá decidir *exclusivamente* con base en lo alegado y probado por las partes, encuentra que su utilización en los procesos inquisitivos —como el tributario—, lejos de ser cuestionable, responde y se integra perfectamente con la finalidad perseguida en los mismos, constituyéndose en una verdadera necesidad en estos procesos y, en tal sentido, una significativa *regla de juicio* basada en la experiencia. Así lo ha entendido MICHELI, para quien «El juez administrativo distribuirá, por tanto, la eventual falta de certeza, en que él se encuentre después de cerrada la instrucción, fijando en cada caso la regla de juicio a base de la cual emitir la decisión. Regla que le es dictada en general por criterios de la experiencia, el primero entre los cuales es la mayor proximidad de una parte a la prueba.⁹⁰

En efecto, cuando la Administración Tributaria posee en sus archivos las pruebas de los hechos controvertidos, debe llevarlos al proceso, en virtud del principio de la facilidad a la prueba, y en caso de negarse, los jueces, en ejercicio de sus facultades inquisitivas y en afán de la búsqueda de la verdad material, así como de garantizar la tutela judicial efectiva y demás derechos fundamentales en juego, pueden exigirle a la Administración —por ejemplo, a través de un auto para mejor proveer— que aporte tales probanzas, de lo contrario se podrían ver seriamente comprometidos el equilibrio, la estabilidad y la igualdad de las partes en el proceso, a otras voces, su *constitucionalidad*. En caso de que la Administración no aporte las respectivas pruebas a que tiene *fácil acceso*, entorpeciendo de esta manera el discurrir del proceso y dificultando el descubrimiento de la verdad sobre los hechos, operarán en su contra las

⁸⁹ MORELLO M., A. (1997) “La Prueba. Tendencias Modernas.” Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina. Pág. 14, citado en PARRA QUIJANO, Jairo, La Crisis de la Noción Clásica de la Carga de la Prueba, En “Revista de Derecho Probatorio N° 8.” Editorial Jurídica Alva. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 132.

⁹⁰ MICHELI, G.A. (2004) “La Carga de la Prueba.” Editorial Temis. Bogotá, Colombia. Pág. 250.

consecuencias negativas de no probar lo que se encontraba a su alcance⁹¹, según se verá más adelante.

Este principio ha sido aplicado desde la década de los ochenta en las instancias tributarias en Venezuela, para atenuar la estrictas reglas tradicionales sobre la carga probatoria, cuando la impugnación del contribuyente ha versado sobre la *incompetencia* del funcionario actuante, resultando la Administración Tributaria obligada a demostrar la identidad y competencia del funcionario, en razón de la facilidad y cercanía de ésta a la prueba en cuestión. Después de todo, lo referido a asuntos internos de su *organización administrativa* reposa en sus propios archivos.⁹²

Así las cosas, se tiene la Administración debe —en principio— poseer los medios necesarios para demostrar sus motivaciones, de lo contrario, no podrá soportar ni probar las afirmaciones y reparos contenidos en sus actos administrativos. Igualmente, por razones de *equilibrio procesal*, será el contribuyente el obligado a producir la prueba que demuestre alguna situación fáctica que sea de su conocimiento privado, controvertida en el juicio, tales como

⁹¹ Como por ejemplo lo son, entre otras, las presunciones *hominis* de culpa que operan en contra de la parte cercana a la prueba que no procedió a aportarla, positivizadas en el ordenamiento jurídico venezolano en los citados artículos 1.394 y 1.399 del Código Civil. Sobre estas presunciones, el profesor Jorge W. PEYRANO ha señalado lo siguiente: «este amplio criterio de razonabilidad de que dispone el juez en orden al deber de buena fe con el que deben actuar las partes en el proceso y en relación al mérito probatorio de los elementos arrimados, al juicio, permitirán a aquél en el momento de dictar el fallo, determinar *presunciones hominis* de culpa contra la parte que observó una conducta pasiva para demostrar su no culpa cuando se hallaba en condiciones más favorables de hacerlo (*favor probationis*) que el accionante a su vez, para probar la culpa de aquél». PEYRANO, Jorge W., «Carga de la prueba. Conceptos Clásicos y actuales», *Revista de Derecho Privado y Comparado* (Prueba-1), Rubinzal-Culzoni (1997) Editores, Buenos Aires, Argentina, citado en QUINTERO TIRADO, M. (2000) Algunas Consideraciones Sobre la Prueba en el Ámbito Civil con Algunas Menciones en el Área Mercantil, En “*Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal N° 2.*” Livrosca. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 138.

⁹² En este sentido, véase las sentencias a continuación identificadas y relacionadas de los siguientes Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario venezolanos: Segundo, de 31-10 y 29-11-1984; Tercero, de 8-10-1984; Quinto, de 1-11-1984; Séptimo, de 11-10 y 29-11-1984; Octavo, de 23 y 29-10-1984; y Noveno, de 8 y 18-10-1984, en PIERRE TAPIA, Oscar, *Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario*, N° 1, p. 5-9; 19-26; 15-19; 9-15; y N° 2, p. 53-58; 5-9; 9-13; respectivamente, inventariadas y citadas en BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (1986) La Ejecutoriedad de los Actos Administrativos, En “*Revista de Derecho Público N° 27.*” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 153-154.

aquéllas vinculadas íntima y directamente con el desarrollo de sus actividades económicas e ingresos obtenidos con ocasión de las mismas.

El principio de la facilidad a la prueba, como norte de la correcta distribución de la carga probatoria, está estrechamente vinculado con el principio y derecho constitucional de la igualdad «real y efectiva» de las partes en el proceso.⁹³ En efecto, es tan discriminatorio tratar desigualmente a los iguales, como tratar como iguales a los sujetos que se encuentran en situaciones desiguales; razón por la cual, imponer la carga probatoria de un hecho controvertido a la parte que le es en extremo difícil obtener dicha prueba, al punto de que tenga que realizar gestiones casi imposibles para conseguirla, es una clara forma de desigualdad en el proceso, *es una prueba casi diabólica*. Lo verdaderamente igualitario y correcto en la carga probatoria, es su atribución a la parte que tenga a su alcance demostrar el determinado hecho en cuestión, esto es, se encuentre más cercana a la producción de la prueba:⁹⁴ *ello es lo constitucional*.

5.6_. La Relevancia Probatoria del Expediente Administrativo en la Carga de la Prueba del Proceso Tributario.

Lo expuesto hasta este punto, deja meridianamente ver la indiscutible relevancia probatoria que posee el «expediente administrativo» durante el proceso tributario, que en otra investigación se ha incluido dentro del listado de *derechos y garantías de los sujetos pasivos frente a la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria*, como el *derecho a la apertura del (y acceso al) expediente administrativo*.⁹⁵

Ya se ha señalado que el expediente de la Administración debe recoger la totalidad de las actuaciones que tuvieron lugar en el *íter* procedimental en sede administrativa, tanto de primer grado o constitutiva cuanto de segundo grado o

⁹³ Artículo 21 de la Constitución de la República de Venezuela: «Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: (...)// 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva (...)».

⁹⁴ Cf. PARRA, J., *op. cit.*, Pág. 133.

⁹⁵ Cf. ABACHE CARVAJAL, S. (2013) La Potestad Fiscalizadora, En "SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.) "Manual Venezolano de Derecho Tributario T. I." Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 558-559.

recursiva —si ésta última se realizó, claro está—, por lo que constituye *la prueba por excelencia* de la cual dispone el juez de la causa para evaluar la legalidad y veracidad de la actuación administrativa, por un lado, y la argumentación y actividad probatoria del administrado, por el otro, todo lo cual justificará o no la emisión del acto administrativo tributario⁹⁶. En efecto, y como explica MEJÍA BETANCOURT: «Los hechos relevantes al efecto del contencioso administrativo (y del tributario), en Derecho administrativo venezolano, se encuentran en el expediente administrativo, que es el instrumento que recoge todas las actuaciones y hechos relativos a toda la tramitación a que dé lugar el asunto administrativo.⁹⁷ (Paréntesis agregados).

Resulta importante la apreciación que al respecto hace BLANCO-URIBE, quien explica que «dentro de los medios probatorios válidos en esta materia, destaca el llamado “*expediente administrativo*” (tanto integralmente considerado, como en cuanto concierne al peso específico adjudicable por separado a cada uno o algunos de los documentos que lo integran), reseñado en algunos textos normativos como “*antecedentes administrativos*,” al cual incumbe un categórico valor probatorio, para la demostración de ciertos hechos, como por ejemplo la motivación del acto administrativo, el cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, el acceso al mismo como forma del derecho a la información y del principio de transparencia, etc., pero siempre que se cumplan unos extremos legales, en cuanto a su forma de ser correctamente llevado, su

⁹⁶ Sobre la actividad probatoria de la Administración y la relevancia del expediente administrativo a estos fines, **Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ** explica, en términos que compartimos, que: «en la práctica cuando el contribuyente se opone al acto de liquidación y acude a la vía jurisdiccional ordinaria para que se sustancien a través de ella sus diferencias, la única actividad probatoria que se requiere de la Administración es que ponga en conocimiento del Tribunal el expediente administrativo donde queda constancia de cómo ha sido instruido todo ese procedimiento y del grado de discrecionalidad que ha operado en la toma de las decisiones; ese expediente hace prueba del actuar administrativo, y de su examen derivará si el acto impugnado es o no ajustado a Derecho. Todo ello es consecuencia de que la Administración se sujeta al control de legalidad que se ejerce por los Tribunales de Justicia, de forma que su actividad probatoria viene condicionada por su actuación reglada de conformidad con el mandato imperativo de la ley». ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1995) *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid, España. Pág. 11.

⁹⁷ MEJÍA BETANCOURT, J.A., «La Carga...» *cit.*, Pág. 383.

accesibilidad por el interesado y su promoción y evacuación en juicio, como medio probatorio.⁹⁸

Por otro lado, y en relación directa con las facultades inquisitivas de los jueces de lo contencioso tributario, éstos podrán valorar los datos e informaciones fácticas, así como los elementos jurídicos materiales y formales que se desprendan del expediente administrativo, aun cuando los mismos no hayan sido expuestos expresamente por las partes, tal y como anteriormente lo apuntamos, y ha sido expresamente reconocido por la jurisprudencia citada, según la cual:

El órgano jurisdiccional puede, por tanto, utilizar aquellos datos que figuran en el expediente administrativo aun cuando en los alegatos formales las partes no recojan algunas de ellas. La existencia del expediente administrativo justifica, dada la función revisora de esta jurisdicción, que éste pueda examinar no sólo los actos objeto de impugnación, sino también, sin limitación, todas las actuaciones administrativas que llevaron a dictarlos.⁹⁹

En este sentido, como se evidenció al analizar la postura GONZÁLEZ PÉREZ en relación con la carga de la prueba en el proceso administrativo, el mismo supone, al igual que en el proceso tributario, la realización previa de un procedimiento administrativo, en el cual, dependiendo de los hechos controvertidos y las afirmaciones, excepciones y normativa invocada por las partes, cada una habrá tenido que soportar la carga de probar sus respectivas pretensiones.

Durante la fase de constitución del acto administrativo tributario de naturaleza determinativa y/o sancionadora, debe tener lugar actividad

⁹⁸ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2009) El Valor Probatorio del Expediente Administrativo en el Proceso Tributario, En "DUPOUY, Elvira y DE VALERA, Irene C. (Coords) *Temas de Actualidad Tributaria. Libro Homenaje a Jaime Parra Pérez.*" Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 178.

⁹⁹ Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 24 de Octubre de 1985 Caso *Sociedad Atrium, C. A., v. Concejo Municipal del Distrito Sucre, Estado Miranda.* Consultada en "Revista de Derecho Público N° 24." Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. (1985). Pág. 173-174.

probatoria de parte y parte, y así, se «preconstituirán» en sede administrativa las pruebas que cada una haya promovido y evacuado legalmente, las cuales integrarán el expediente administrativo, y deberán ser llevadas al proceso por la Administración Tributaria para que sean apreciadas por el juez, sin perjuicio de las demás pruebas que puedan producir los sujetos procesales directamente en la fase probatoria del litigio.¹⁰⁰

En virtud de lo anterior, y como ya fue apuntado, es sólo lógico considerar que la actividad probatoria no debería resultar de difícil ejecución durante el proceso para la Administración Tributaria, siempre y cuando haya realizado el procedimiento de formación del acto tributario de determinación y/o sanción de conformidad con la ley, visto que ésta posee el expediente administrativo —y con él, las pruebas— que se formó a tal efecto.

Obviamente, lo anterior sólo será posible si la Administración Tributaria demostró cabalmente su posición durante la instancia administrativa y ejecutó adecuadamente el procedimiento legalmente establecido, puesto que de lo contrario, ni gozará de las pruebas preconstituidas que respalden y demuestren su pretensión fiscal, ni contará con el apoyo de la ley que precisamente incumplió en el desarrollo del procedimiento formativo de la voluntad administrativa.¹⁰¹

Así, para lograr las pruebas en el proceso, aun cuando las partes pueden utilizar cualquier medio probatorio admitido en Derecho, a los fines de demostrar sus afirmaciones sobre los hechos que sustentan sus pretensiones, en virtud del sistema de *libertad probatoria* que rige en el ordenamiento jurídico venezolano, como ya fue apuntado, la Administración deberá servirse, en primer

¹⁰⁰ En contra **MEJÍA BETANCOURT**, para quien: «Claro está, que la Administración tendrá interés de poner el expediente administrativo en conocimiento del juez, pero ella no podrá alegar algo más allá de lo que está en el expediente administrativo o fuera de él». **MEJÍA BETANCOURT, J.A.**, «La Carga...» *cit.*, Pág. 386.

¹⁰¹ En este sentido, **Ernesto ESEVERRI** ha expresado que: «no cabe duda de que en el curso de las actuaciones administrativas tendentes a la aplicación de los tributos existe actividad probatoria de los órganos que instruyen el procedimiento, y así debe ser porque su ejercicio es determinante para concluir si el órgano instructor ha ajustado a Derecho su conducta; en el caso de que la Administración no pruebe, difícilmente se encontrará en posición de demostrar que sus actos han sido ejecutados de conformidad con la ley, y posibilitará al tiempo la réplica en Derecho del obligado tributario, pues no puede olvidarse que la falta de consistencia en los argumentos de la Administración en el curso del procedimiento tributario se convierte en fuente de alegaciones que favorecen al interesado en su tramitación». **ESEVERRI MARTÍNEZ, E.**, *op. cit.*, Pág. 10.



lugar, de su prueba reina, esto es, del *expediente administrativo*, el cual tiene la carga de llevar al juicio¹⁰² *dentro del lapso de promoción de pruebas*,¹⁰³ y no, como usualmente pretende y hace, en la oportunidad de los informes o incluso después de que la causa ha entrado en lapso de sentencia,¹⁰⁴ tal como lo ha expuesto la jurisprudencia:

¹⁰² En similar sentido, **MEJÍA BETANCOURT** considera que: «Llevar el expediente administrativo al proceso es una carga procesal y una obligación jurídica de la Administración. Una carga procesal en el sentido de que, cómo lo hemos explicado, la Administración debe asumir las consecuencias procesales de su no producción en juicio; y una obligación jurídica en el sentido de la responsabilidad en el ejercicio de la función pública, que conforme a la Constitución puede derivarse de la no producción del expediente administrativo en juicio». **MEJÍA BETANCOURT, J.A.**, «La Carga...» *cit.*, Pág. 393.

¹⁰³ «Concluye esta posición señalando que la oportunidad de impugnar el expediente administrativo dependerá del momento en que se reciba éste en sede judicial, y que causa indefensión el criterio de entender que el expediente administrativo puede ser remitido en cualquier tiempo, puesto que si ha pasado el lapso probatorio o se remite en segunda instancia con las limitaciones probatorias de tal etapa el recurrente no puede hacer uso de su derecho a control y contradicción». **TORREALBA SÁNCHEZ, M.A.** (2009) «Manual... *cit.*, Pág. 230.

¹⁰⁴ Así lo ha denunciado, con razón, **BLANCO-URIBE**: «En efecto, el real o imaginario expediente administrativo, si es que es consignado en autos del expediente judicial, rara vez lo es en forma oportuna, vale decir, dentro del plazo otorgado por el tribunal (generalmente de diez —10— días de despacho), de modo que puede el juez entrar en conocimiento del mismo antes de tener que pronunciarse liminarmente sobre la admisibilidad o no del recurso contencioso tributario, o a mas tardar durante la fase procesal de promoción de pruebas, de forma que pueda ser objeto del debate probatorio, mediando su control por la contraparte (el recurrente), en aplicación de los principios de comunidad y concentración de la prueba.// Muy por el contrario, burlando igualmente el principio de igualdad de las partes en el proceso, la representación judicial tributaria suele consignar, no el expediente administrativo que le es judicialmente pedido, sino una pretendida y nunca verificada (en su autenticidad y sinceridad) copia certificada, acompañando su escrito de informes, siendo que los informes (salvo la excepción de que hayan no obligatorias observaciones a los informes de la contraparte, o un extremadamente extraño auto para mejor proveer), constituyen la última actuación procesal de las partes en el juicio, o peor aún, pero no por ello menos frecuente, estando la causa ya en estado de sentencia, incluso meses y hasta años después de encontrarse en ese estado el juicio.// Como puede apreciarse, el fallo [sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, de 31 de marzo de 2004, caso *Ramón Eduardo Tello Arráiz*] establece que el expediente administrativo es un conjunto de documentos administrativos que, al no tratarse de documentos públicos, no pueden ser traídos al proceso en cualquier estado y grado de la causa, sino que deben ser promovidos y evacuados en juicio, en las condiciones de los documentos privados, siguiendo las pautas legales correspondientes, es decir dentro de los lapsos respectivos de promoción y evacuación de pruebas.// En este orden de ideas, estando el expediente administrativo en poder de la Administración Tributaria, es ella quien tiene la carga de llevarlo a los autos, pero dentro del lapso probatorio respectivo, so pena de ser desestimado por preclusión. En otras palabras, de ser consignado en autos del expediente judicial concluida la etapa probatoria, sea en la oportunidad de informes o vista la causa, el expediente administrativo, aunque en los hechos haya sido llevado dentro de los extremos de la racionalidad y la transparencia, no tendrá valor probatorio alguno,

Por consiguiente, los expedientes o documentos administrativos, al no ser documentos público ni privados, (...), constituyen una categoría aparte respecto de la cual resultan aplicables las disposiciones generales del Código de Procedimiento Civil en materia probatoria, esto es, que los mismos deben anunciarse la (sic) fase de promoción y producirse en la fase evacuación.// Se insiste en el hecho de que el momento en que la Administración recurrida puede promover y consignar en juicio el expediente administrativo, según lo determinó la decisión (...), de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, debe ser en la fase de promoción de pruebas y en la evacuación, respectivamente; esto es, dentro del lapso probatorio.// Ello se justifica, además, por el principio de la contradicción de la prueba, el cual implica que la parte contra quien se opone una prueba debe gozar de la oportunidad procesal para conocerla y discutirla; y la oportunidad procesal idónea para ello no es otra que la etapa probatoria. Aunado a ello, se encuentra también el principio de la concentración de la prueba, conforme al cual debe procurarse practicar las pruebas en una misma etapa del proceso, lo que implica el respeto de un necesario equilibrio procesal entre los participantes de un litigio.// Por consiguiente, y conforme a los principios expuestos, resultará ineficaz por extemporáneo un documento o expediente administrativo que no sea presentado en la etapa probatoria del proceso.// Finalmente es digno mencionar que en juicios como el presente, en el que se persigue la nulidad de un reparo fiscal, al tratarse de la revisión de actuaciones administrativas, es la Administración Tributaria la que tiene en su poder la documentación relativa al caso que se juzga. En materia contencioso tributaria se ha admitido la carga efectiva de probar a quienes tienen en sus manos los medios probatorios, aun cuando tenga efecto contra ella misma, así la regla 'actori incumbi probatio' tiene límites en su aplicación dentro de los juicios contenciosos tributarios, ya que la ausencia

por haber precluido la oportunidad para su eficaz consignación» (corchetes agregados). BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «El valor...» *cit.*, p. 224-225, y 234-235.

de la documentación administrativa la soporta quien pudo procurarla, es decir, la administración recurrida. (...)»^{105 106}

La parte final de la sentencia citada, nos introduce en los efectos negativos que experimentará la Administración Tributaria en caso de no llevar el expediente administrativo al proceso, esto es, en la concepción de su falta de remisión al tribunal como presunción *hominis* de culpa que opera en su contra. A tal respecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela ha sostenido lo siguiente:

En efecto, la labor revisora de esta Corte requiere en casos de la naturaleza del presente, de la constancia en autos del expediente original que elaboró la Administración, cuyo examen permita obtener los elementos de juicio necesarios para cumplir a cabalidad con la delicada función que tiene confiada, apreciando en todo su valor el procedimiento seguido en vía administrativa como también los hechos y razones jurídicas que fundamentan la decisión cuya nulidad se solicita. La inexistencia del expediente y el examen de las pruebas aportadas por el interesado establecen una presunción favorable a su pretensión y, por ende, negativa acerca de la validez de la actuación administrativa, carente de apoyo documental, que permita establecer, si fuera el caso, la legalidad de la decisión adoptada.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Lamentablemente, y al margen de la racionalidad y constitucionalidad de este criterio judicial, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (véase la Sentencia N° 1257, Sala Político-Administrativa del 12 de Julio de 2007 Caso *Echo Chemical 2000, C.A.*) ha permitido a la Administración Tributaria enviar el expediente administrativo al tribunal de la causa ¡en etapa de sentencia!, haciendo caso omiso a la preclusividad del lapso y al derecho constitucional del contribuyente de controlar la prueba, entre otros, como si acaso se tratase de un documento público, carácter el cual ha sido rechazado por la misma jurisprudencia. Cf. *Ibid.*, Pág. 239.

¹⁰⁶ Sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario del 31 de marzo de 2004 Caso *Ramón Eduardo Tello Arráiz*, citada en BLANCO-URIBE QUINTERO, A. (2005) Análisis Crítico de Jurisprudencia Tributaria, En “*Revista de Derecho Tributario* N° 107.” Asociación Venezolana de Derecho Tributario Caracas D.F., Venezuela. Pág. 28.

¹⁰⁷ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa del 27 de Octubre de 1987 Caso *Marco Antonio Aranguren vs. Consejo de la Judicatura*, consultada en “*Revista de Derecho Público* N° 32.” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. (1987). Pág. 104-105.

Aunado a lo anterior, la falta de remisión del expediente administrativo al tribunal por parte de la Administración, también ha sido entendida como *falta de prueba e inmotivación* del acto administrativo por *violación del procedimiento legalmente establecido*, en virtud de que éste *no* se basta por sí mismo, no se motiva a plenitud de *forma aislada*, y debe forzosamente estar respaldado por el correspondiente expediente. Al respecto, la jurisprudencia ha expuesto que:

En este orden de ideas, observa este Tribunal que el ente municipal no ha presentado ante este Juzgado el expediente administrativo contentivo de las actuaciones y trámites que respaldan la decisión que la llevó a adjudicar y ordenar ocupar a 27 beneficiarios los lotes de terreno identificados, en cuya virtud, dada la presunción favorable que a la pretensión del recurrente deriva de tal omisión, debe concluirse en que se incumplió total y absolutamente el procedimiento previsto en la ordenanza para efectuarse la susodicha adjudicación de lotes, en cuya virtud se constata la existencia del vicio denunciado por el recurrente y que configura la causal de nulidad absoluta que establece el numeral 4º) del artículo 19) de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos aplicable al caso en virtud de la inexistencia de normativa local sobre esta materia.¹⁰⁸

En similar sentido, y estrictamente en materia sancionadora tributaria, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, en sentencia de 15 de Febrero de 2006, consideró lo siguiente:

De igual modo, es un deber de la administración aportar oportunamente al expediente judicial el expediente sustanciado en sede administrativa, del cual se deriven los detalles del

¹⁰⁸ Sentencia del Tribunal Superior Contencioso-Administrativo de la Región Capital de 26 de Junio de 1990, consultada en: *Revista de Derecho Público* N° 43. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. (1990), Pág. 103-104. En similar sentido, *Cf.*, sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa 12 de Diciembre de 1974 Caso *Shell de Venezuela Ltd.*, y de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, 2 de Marzo de 1980, consultadas en: **BREWER-CARÍAS, Allan R., y ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis** (2007) "*Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso Administrativa (1961-1996)*." Editorial Jurídica Venezolana. Colección Jurisprudencia N° 4. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 949-951.

procedimiento y el fundamento de la procedencia de las sanciones aplicadas así, ante la ausencia del expediente, prueba por antonomasia de la legalidad y validez del acto administrativo, se revierte la presunción, y se estima la falta de expediente administrativo como un indicio de ausencia total y absoluta de procedimiento y por ende la nulidad radical del acto administrativo producto del mismo, ello ajustado al criterio expresado por la Sala Político-Administrativa del máximo tribunal, que en sentencia de fecha 13/04/2005, expresó: (...).// Siendo ello así, ante la carencia del expediente administrativo es imposible determinar si efectivamente existió el incumplimiento sancionado, es decir, si las facturas no reflejan los datos del adquirente y las alícuotas aplicables, asimismo, tampoco es posible constatar el número (sic) de facturas que fueron emitidas con tales incumplimientos a los fines de corroborar la concordancia entre la infracción y la sanción aplicada, todo lo cual es vital para ejercer el control de legalidad de los actos administrativos, en base a todo lo anterior, debe quien decide proceder a la anulación del acto impugnado en el presente recurso contencioso tributario. Y así se decide.¹⁰⁹

La falta de remisión del expediente administrativo, también ha sido entendida como *aceptación administrativa de los hechos afirmados por el recurrente*, en los términos sentados por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario:

En consecuencia, si bien no se puede determinar la existencia o no del vicio de falso supuesto, el Tribunal observa que no hay señalamiento acerca del nacimiento o no de obligación tributaria alguna, por lo que la no remisión del expediente la interpreta el Tribunal como aceptación de los hechos afirmados por los apoderados de la recurrente, en el sentido de que su representado no estaba obligado a cumplir con los deberes formales cuyo incumplimiento se sanciona en la Resolución

¹⁰⁹ Sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, 15 de Febrero de 2006 Caso *Supermercado Domino, C. A.* Consultada en: **URSO CEDEÑO, G. y DÍAZ IBARRA, V.** (2010) "*El IVA. Jurisprudencia Escogida (2004-2009)*." Caracas D.F., Venezuela. Pág. 568-569.

impugnada, y por tanto se deja sin efecto las multas que por un total de 1.443.00,00 (sic), fueron impuestas al recurrente.¹¹⁰

Finalmente, sobre el tema de la relevancia probatoria del expediente administrativo para la Administración y las consecuencias negativas que recaerán sobre ésta en caso de no remitirlo al tribunal correspondiente, BREWER-CARÍAS ha indicado que «La consecuencia ha sido que si en casos de impugnación de un acto administrativo, por ejemplo, por vicios en la causa, la Administración no remite al Tribunal el expediente administrativo, ello se considera como una falta de prueba por parte de la Administración de los presupuestos de hecho del acto debiendo decidir entonces el juez en beneficio del recurrente»¹¹¹. Así, concluye BREWER-CARÍAS afirmando que «La ausencia del envío del expediente administrativo al juicio, por tanto, se configura como falta de prueba por parte de la Administración de los presupuestos de hecho o motivos del acto recurrido, procediendo su declaratoria de nulidad.»¹¹²

En virtud de lo expuesto, resulta clara la indiscutible relevancia probatoria que posee el expediente administrativo en el curso del proceso tributario, así como los efectos negativos que reportará para la Administración su falta de envío oportuno al tribunal competente.

CONCLUSIONES

A lo largo del presente estudio, queda muy evidenciado el retroceso de carácter inconstitucional del proceso tributario venezolano, tras 21 años de una época turbulenta marcada por cambios de posturas institucionalizadas por la doctrina con ayuda de los Códigos Orgánicos Tributarios sancionados desde el año 1982, hasta el 17 de Octubre de 2001.

¹¹⁰ Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital del 11 de Octubre de 2006. Caso *Ángel Franceschi*, consultada en: *Ibid.*, Pág. 573.

¹¹¹ BREWER-CARÍAS, Allan R. (1994) Consideraciones Sobre el Contencioso-Administrativo como un Derecho Constitucional a la Tutela Judicial Frente a la Administración, En *“Liber Amicorum. Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham.”* Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 363.

¹¹² *Ibid.* Págs. 364-365.

Esas posturas institucionalizadas de una manera acorde con un Estado de Derecho, a través de técnicas jurídicas como la supremacía constitucional y la legalidad administrativa con ayuda de la tutela judicial efectiva y el debido proceso en la esfera jurídica-subjetiva de los contribuyentes, fue normativizada con un fin garantístico claro para el contribuyente, bajo la supremacía general del Estado venezolano.

Y aun no cambiando la posición garante en pro del contribuyente de los Códigos Orgánicos Tributarios respectivos, manteniendo la vigencia de muchas técnicas proteccionistas en las normativas todavía existentes ante los potenciales abusos de las Administraciones Tributarias existentes, si se ha sido testigo de la distorsión jurídica de las técnicas garantistas por parte del Poder Judicial, como una forma de obstaculizar el valor justicia para el contribuyente afectado por decisiones administrativas, que han sido dictadas vulnerando las garantías del orden normativo tributario, y de los derechos de los contribuyentes, y, que luego los Jueces Tributarios ratifican para envolver de una dudosa legitimidad a las actuaciones administrativas del Estado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abache, S. (2020) Los Derechos del Contribuyente en el Procedimiento de Determinación Tributaria, En *“RAMÍREZ LANDAETA, Belén (Coord.), Jornada Académica en Homenaje al Profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 Años.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación. Caracas D.F., Venezuela.

Abache, S. (2019) El Derecho a la Legalidad Tributaria del Contribuyente: Una Cuestión de Libertad y Propiedad Privada, en *“ESPINOSA BERECOCHEA, Carlos (Coord.), “Derechos de los Contribuyentes.”* Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ciudad de México D.F., México.

Abache, S. (2015) ¿Hacia el Reinado de la Autotutela Administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014, En *“Libro Homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su Fundación, 1915-2015. T. III.”* Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Centenario. Caracas D.F., Venezuela.

Abache, S. (2013) La Determinación de la Obligación Tributaria, En "SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.). *Manual Venezolano de Derecho Tributario. T. I.*" Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Abache, S. (2013) La Potestad Fiscalizadora, En "SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.) *Manual Venezolano de Derecho Tributario, T. I.*" Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Abache, S. (2013) La Técnica Determinativa Tributaria. Una Cuestión Jurídica y Contablemente Opinable, En "Revista de Derecho Público N° 132." Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Abache, S. (2013) Liberalismo y Tributación. Especial Atención al Principio de Reserva Legal de los Tributos, En "Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario N° 69." Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia.

Abache, S. (2012) "La Atipicidad de la «Presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario." Editorial Jurídica Venezolana (EJV) - Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Colección Estudios Jurídicos N° 93. Caracas D.F., Venezuela.

Anzola, O. (1995) La Actualización Monetaria en Materia Tributaria, En "Revista de Derecho Tributario N° 67." Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Barnola (h), J. (2000) Comentario Sobre la Nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (Doctrina del Caso Justo Oswaldo Páez-Pumar *et al*), En "Revista de Derecho Tributario N° 87." Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2014) "Régimen Jurídico de las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario." Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2014) La Necesidad de un Estatuto del Contribuyente Frente al Ejercicio de la Potestad Tributaria, En "ITURBE ALARCÓN, Manuel, DÍAZ, Valmy y TOBÍA, Rafael (Coords.), *Administración Tributaria. En conmemoración a los 20 Años del SENIAT. Memorias de las XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.*" Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.



Blanco-Uribe, A. (2013) El Recurso Contencioso Tributario, en “*SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.), Manual Venezolano de Derecho Tributario. T I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.*” Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2009) El Valor Probatorio del Expediente Administrativo en el Proceso Tributario, En “*DUPOUY, Elvira y DE VALERA, Irene C. (Coords.) Temas de Actualidad Tributaria. Libro Homenaje a Jaime Parra Pérez. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario.*” Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2005) Análisis Crítico de Jurisprudencia Tributaria, En “*Revista de Derecho Tributario N° 107.*” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2004) Hacia un Estatuto del Contribuyente Durante la Fiscalización, En “*PARRA ARANGUREN, F. (Edit.), Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca. Vol. I. Tribunal Supremo de Justicia.*” Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2004) Eliminación de los Efectos Suspensivos de los Recursos Tributarios. Una Inconstitucionalidad, En “*SOL GIL, J. (Coord.), Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001.*” Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (2002) La Libertad Probatoria en el Proceso Tributario, En “*PARRA ARANGUREN, F. (Ed.), Temas de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Gonzalo Pérez Luciani. Vol. I.*” Tribunal Supremo de Justicia. Colección Libros Homenaje N° 7. Caracas D.F., Venezuela.

Blanco-Uribe, A. (1986) La Ejecutoriedad de los Actos Administrativos, En “*Revista de Derecho Público N° 27.*” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Bocanegra, R. (2006) “*Lecciones Sobre el Acto Administrativo.*” Thomson-Civitas, 3ª Edición. Navarra, España.

Brewer-Carías, A. R. (2019) Sobre la No Exigibilidad de Tributos que se Encuentran en Proceso de Impugnación Administrativa o Judicial, En “*Palacios Márquez, L. y Abache Carvajal, S. (Coords.). Derecho Tributario Contemporáneo. Libro homenaje a los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.*” Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R.-García, C. (2017) (Comps.) *“Estudios Sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su Inconstitucional Convocatoria en 2017.”* Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis. Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R. (2011) Sobre la Justicia Constitucional y la Justicia Contencioso-Administrativo. A 35 Años del Inicio de la Configuración de los Procesos y Procedimientos Constitucionales y Contencioso-Administrativos (1976-2011), En *“BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) El Contencioso-Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R. (2011) Introducción General al Régimen de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa En *“Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”* Editorial Jurídica Venezolana. Colección Textos Legislativos N° 47. Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R.-Hernández-Mendible, V. R. (Dir.) (2011) *“El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R.-Ortiz-Álvarez, L., (2007) *“Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso Administrativa (1961-1996).”* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Jurisprudencia N° 4. Caracas D.F., Venezuela.

Brewer-Carías, A. R. (1994) Consideraciones Sobre el Contencioso-Administrativo como un Derecho Constitucional a la Tutela Judicial Frente a la Administración, En *“Liber Amicorum. Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham.”* Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Cazorla, L. M. (2004) *“Derecho Financiero y Tributario (Parte General).”* Thomson Aranzadi. 5ª Edición. Navarra, España.

Chiovenda, J. (1977) *“Principios de Derecho Procesal Civil, Tomo II.”* Instituto Editorial Reus. Madrid, España.

De Arcenegui, I. (1993) Consideraciones en Torno a la Carga de la Prueba y su Proposición y Admisión en el Proceso Contencioso-Administrativo, En *“Protección Jurídica del Ciudadano (Procedimiento Administrativo y Garantía Jurisdiccional). Estudios en Homenaje al Profesor Jesús González Pérez, T. II.”* Civitas. Madrid, España.

Duque, R. (1995) La Admisibilidad de las Pruebas y la Carga de la Prueba en el Proceso Contencioso Administrativo, En *“Revista de Derecho Probatorio N° 5.”* Editorial Jurídica Alva. Caracas D.F., Venezuela.

Eseverri, E. (1995) *“Presunciones Legales y Derecho Tributario.”* Marcial Pons. Madrid, España.

Ferreiro, J.J. (1996) El Estatuto del Contribuyente, En *“Revista Tributaria. Tomo XXIII N° 131.”* Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, Uruguay.

Fraga, L. (2020) *“Algunos Comentarios Sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario de 2020,”* disponible en: <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>.

Fraga, L. (2019) El Principio de la Legalidad Tributaria, En *“Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano N° 17-19 (Homenaje a Pedro Nikken).”* Universidad Monte Ávila. Caracas D.F., Venezuela. Disponible en: <http://redav.com.ve/wp-content/uploads/2021/01/Redav-17-19.pdf>.

Fraga, L. (2012) *“Principios Constitucionales de la Tributación.”* Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Caracas D.F., Venezuela.

Fraga, L. (2004) Consideraciones Generales Sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario, En *“Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

González, J. (2001) *“Manual de Derecho Procesal Administrativo.”* Editorial Civitas. 3ª Edición. Madrid, España.

Gordillo, A. (1995) La Prueba en el Derecho Procesal Administrativo, En *“Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías,”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Grisanti, R. (2011) La Desviación de Poder como un Vicio del Acto Administrativo Difícil de Probar, En *“BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V.R. (Dir.), Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Henríquez, R. (2005) *“Instituciones de Derecho Procesal.”* Ediciones Liber. Caracas D.F., Venezuela.

Hernández, J.I. (2011) El Cambio de Paradigma: Las Pretensiones Procesales Administrativas, En *“BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V. R. (Dir.), El Contencioso-Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Hernández, J.I. (2006) ¿Hacia la Construcción de un Nuevo Modelo del Contencioso Administrativo? La Sentencia de la Sala Constitucional de 1 de Febrero de 2006, Caso: Bogsivica, En *“Revista de Derecho Público. N° 105.”* Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Hernández-Mendible, V.R. (2011) Los Derechos Constitucionales Procesales, En *“BREWER-CARÍAS, Allan R., y HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) El Contencioso-Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Kiriakidis, J. (2006) Las Pruebas en el Procesal Administrativo. Consideraciones Sobre el Derecho Probatorio en los Procedimientos Administrativos y el Contencioso Administrativo de Anulación, con Especial Referencia a los Principios de la Carga de la Prueba y Libertad Probatoria, En *“Derecho Contencioso-Administrativo. Libro Homenaje al Profesor Luis Henrique Farías Mata.”* Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, Barquisimeto, Lara, Venezuela.

Leal, S. (1999) El Recurso Contencioso Tributario en el Código Orgánico Tributario de 1994, En *“Revista Tachirensis de Derecho N° 11.”* Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal, Táchira, Venezuela.

Linares, G. (1994) El Carácter Subjetivo del Procedimiento Contencioso-Administrativo, En *“Liber Amicorum. Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham.”* Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Louza, L. y Abache, S. (2016) *“El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo y la Tutela Judicial en el Contencioso-Tributario. Una Discusión Sobre la Obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La Atipicidad de la «presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 113. Caracas D.F., Venezuela.

Mejía, J.A. (2016) La Carga de la Prueba en el Contencioso-Tributario, en LOUZA SCOGNAMIGLIO, Laura y ABACHE CARVAJAL, Serviliano (Coords.), *“El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo y la Tutela Judicial en el Contencioso-Tributario. Una Discusión Sobre la Obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La Atipicidad de la «presunción» de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario.”* Galardonada con el Premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2012-2013. Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 113. Caracas D.F., Venezuela.

Mejía, J.A. (2012) La Actividad e Inactividad de la Administración Tributaria Sometida al Control Contencioso-Administrativo, En “HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael (Dir.) *La Actividad e Inactividad Administrativa y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.*” Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 96. Caracas D.F., Venezuela.

Micheli, G. A. (2004) *“La Carga de la Prueba.”* Editorial Temis. Bogotá, Colombia.

Moles, A. (1981) El Sistema Contencioso Administrativo Venezolano en el Derecho Comparado, En *“Contencioso Administrativo en Venezuela.”* Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela.

Muñoz, L. (1967) *“Técnica Probatoria. Estudios Sobre las Dificultades de la Prueba en el Proceso.”* Editorial Praxis. Barcelona, España.

Navarrine, S.,-Asorey, R. (1985) *“Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario.”* Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

Parra, J. (1997) La Crisis de la Noción Clásica de la Carga de la Prueba, En *“Revista de Derecho Probatorio N° 8.”* Editorial Jurídica Alva. Caracas D.F., Venezuela.

Peyrano, J. (1991) La Carga de la Prueba. Conceptos Clásicos y Actuales, En *“Revista de Derecho Privado y Comparado (Prueba-1).”* Rubinzal-Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina.

Pielow, J.-C. (2003) Suspensión de los Efectos de los Actos Administrativos en Vía Administrativa y en la Vía Contencioso-Administrativa, En *“Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías. Los Efectos de la Ejecución de los Actos Administrativos.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo. 2ª Edición. Caracas D.F., Venezuela.

Quintero, M. (2000) Algunas Consideraciones Sobre la Prueba en el Ámbito Civil con Algunas Menciones en el Área Mercantil, En *“Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal N° 2.”* Livrosca. Caracas D.F., Venezuela.

Ruan, G. (2013) Nuevo Replanteo de Viejas Cuestiones. (Discurso de Orden para las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), En *“Revista de Derecho Tributario N° 137.”* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Ruan, G. (2000) El Mito de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo: Límites de su Alcance. Especial Referencia a los Actos de Determinación Tributaria y a las Actas Fiscales, En *“Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT-Ano 2000 Salvador-Bahía. Tema II: A Codificação do Direito Tributário Latino-Americano.”* Associação Brasileira de Direito Financeiro ABDF. Salvador-Bahia, Brasil.

Silva, J.G. (2011) Anotaciones Sobre las Pruebas en el Proceso Administrativo, En *“Brewer-Carías, A. y Hernández-Mendible, V.R. (Dirs.), El Contencioso Administrativo y los Procesos Constitucionales.”* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 92. Caracas D.F., Venezuela.

Taruffo, M. (2010) *“Simplemente la Verdad. El Juez y la Construcción de los Hechos.”* Marcial Pons. Madrid, España.

Tobía, R. (2010) Las Pretensiones Procesales en el Recurso Contencioso-Tributario y el Procedimiento Administrativo Previo, En *“Revista de Derecho Tributario N° 127.”* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas D.F., Venezuela.

Torrealba, M. (2009) El Acto Administrativo como Objeto de la Pretensión Procesal Administrativa y su Tratamiento Jurisprudencial a Partir de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, En *“El Contencioso Administrativo a Partir de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela.

Torrealba, M. (2006) *“Manual de Contencioso Administrativo. Parte General.”* Editorial Texto. Caracas D.F., Venezuela.

Urosa, D. (2010) Las Pretensiones Contencioso-Administrativas, En *“Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela.

- Urosa, D.** (2010) La Pretensión Procesal Administrativa, En *“El Contencioso Administrativo Hoy.”* Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas D.F., Venezuela.
- Urso, G.-Días, V.** (2010) *“El IVA. Jurisprudencia Escogida (2004-2009).”* Caracas D.F., Venezuela.
- Valdez, R.** (1982) El Contencioso Tributario en América Latina, En *“Separata de la Revista de Uruguay de Derecho Procesal.”* Montevideo, Uruguay.
- Valdés, R.** (1996) *“Instituciones de Derecho tributario.”* Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.
- Van der Velde, I.** (2001) *In Memoriam Ilse Van der Velde Hedderich* (compilado y adaptado por Alejandro RAMÍREZ DER VELDE). Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas D.F., Venezuela.
- Villegas, H.** (2002) *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.”* Editorial Astrea. 8ª edición, Buenos Aires, Argentina.
- Zambrano, F.** (2014) «La Carga Dinámica de la Prueba y la Búsqueda de la Verdad, En *“Ámbito Jurídico. Año XV – N° 185.”* Marzo. Legislación Económica. C. A., Caracas D.F., Venezuela.