

# LOS ABONOS BANCARIOS DEL CONTRIBUYENTE COMO «INDICIO» PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. APOSTILLAS EN CONTRA DE UNA FALSA PRESUNCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA\*

JULIO CÉSAR DÍAZ VALDEZ\*\*

## SUMARIO

I. Introducción. II. La determinación tributaria de oficio. • Aspecto general. • El procedimiento administrativo y la verdad como resultado. • Supuestos de procedencia de la determinación de oficio sobre la «base cierta». • Supuestos de procedencia de la determinación de oficio sobre la «base presunta» III. Las presunciones jurídicas como mecanismo de determinación del ISLR. • Nociones generales del ISLR. • Los Indicios. • Las presunciones jurídicas. • Clasificaciones. • Construcción razonable de una presunción jurídica para la determinación tributaria. IV. La determinación del ISLR sobre la base del sistema presuntivo. *La determinación sobre la base de los «abonos» o haberes reflejados en las cuentas corrientes bancarias del contribuyente.* V. Conclusiones. VI. Recomendaciones. VII. Referencias Bibliográficas.

## I. INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela<sup>1</sup> (CRBV), en el numeral 12 de su artículo 156, confiere al Poder Público Nacional la competencia para la creación, organización, recaudación, administración y control de los tributos nacionales, entre ellos, el Impuesto Sobre la Renta (ISLR). A su vez, las actividades relativas a la recaudación, administración y control de este tributo son ejercidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración

---

\* Trabajo Monográfico colaboración a las Jornadas XVIII de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. Noviembre de 2019.

\*\* Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA) Abogado *Magna Cum Laude*. **Universidad Católica Andrés Bello** (UCAB), Especialista en Derecho Procesal Civil, profesor Universitario de pregrado de Derecho Tributario en la UGMA, Miembro activo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Director de la Cámara de Comercio e Industrias del Estado Bolívar y Socio de la Firma: Díaz Díaz & Asoc. Abogados.

<sup>1</sup> *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) Nro. 5.908, *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela* (enmendada), Caracas, 19 de febrero de 2009.

Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su condición de órgano de ejecución de la administración aduanera y tributaria nacional.<sup>2</sup>

En su carácter de administración tributaria, al SENIAT se le confieren múltiples facultades, atribuciones y funciones generales, entre las cuales se destaca, la prevista en el numeral 2 del artículo 131 del Código Orgánico Tributario vigente<sup>3</sup> (COT, 2014), que lo autoriza para ejecutar los procedimientos de verificación, y «de fiscalización y determinación»<sup>4</sup>, cuyo objeto es comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza tributaria por parte de los sujetos pasivos del tributo, disponiendo para ello de amplias potestades discrecionales<sup>5</sup>.

Al respecto, es preciso destacar que, en principio, los contribuyentes<sup>6</sup> deben determinar y cumplir por sí mismos las obligaciones tributarias (auto-determinación) o proporcionar la información necesaria a la administración para que esta la realice (determinación mixta); sin embargo esto no es óbice para que, en ciertas y determinadas «situaciones», la administración tributaria ejecute la determinación de oficio.

Tal determinación de oficio por la administración tributaria se realiza aplicando los siguientes sistemas: a.- Sobre la base cierta, que es el que esta usa preponderantemente, y, en el que se apoya en todos los elementos que permitan el conocimiento en forma directa del hecho imponible; o b.- Sobre la base presuntiva, también llamado sistema de determinación presuntivo que opera cuando el contribuyente adopta una actitud contumaz, que de alguna manera

<sup>2</sup> *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) Nro. 6.211, Decreto Nro. 2.177 mediante el cual se dicta el *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria* (SENIAT), Caracas, 30 de diciembre de 2015. *Cfr.*, ex artículo 1.

<sup>3</sup> *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) Nro. 6.152, del 18 de noviembre de 2014. Decreto Nro. 1.434 de fecha 17 de noviembre de 2014. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del *Código Orgánico Tributario*.

<sup>4</sup> *Cfr.*, ex arts. 187 al 203 del COT, 2014.

<sup>5</sup> Miguel Ángel TORREALBA SÁNCHEZ, recuerda que, para un amplio sector de la doctrina iberoamericana «...La discrecionalidad administrativa es expresión -y no excepción- del principio de legalidad. Y es que -justamente- ella se presenta ante una expresa remisión normativa, y no ante la inexistencia de la norma.” Torrealba Sanchez, Miguel Angel. «Las potestades discrecionales de la Administración y su control judicial. Panorama actual en la doctrina Hispanoamericana.» *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, nº 7. Volumen II. (Caracas, 21 de noviembre de 2016). Acceso el 11 de septiembre de 2019, <http://rvlj.com.ve/wp-content/uploads/2016/12/pp.-335-372-TORREALBA-SANCHEZ.pdf>. Pág. 337

<sup>6</sup> En armonía con la Carta de Derecho del Contribuyente, aprobada por unanimidad en la Asamblea del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en Montevideo el día 9 de noviembre de 2018, la noción del término «contribuyente» que se utiliza en este trabajo incluye a: «...los terceros responsables», tal y como se desarrolla, con más amplitud, en el punto Nro. 1.3. *Cfr.*, Concepto de contribuyente a efectos de la Carta. Acceso el 5 de septiembre de 2019. [http://www.iladt.org/FrontEnd/docs/Carta\\_Derechos\\_Contribuyente\\_ILADT\\_aprobada\\_y\\_Presentacion.pdf](http://www.iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf). Pág. 11.

obstaculiza el conocimiento cierto de las operaciones; o comete alguna irregularidad, sea de las expresamente consagradas en la ley, o sea de las no descritas por esta, pero que, a juicio razonado y justificado de la administración, le imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, en cuyo supuesto de cualquiera de esos casos, la determinación de la obligación tributaria se hace en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su conexión con el hecho imponible permitan conocer su existencia y cuantía.

En tiempos recientes, se ha podido constatar una, cada vez más, recurrente práctica de la administración tributaria, conforme a la cual, en el ejercicio del procedimiento de fiscalización y consecuente determinación de la obligación a través del sistema presuntivo, esta basa la formulación del reparo correspondiente, fundamentalmente, en «los abonos bancarios del contribuyente como indicio para determinar el ISLR».

Así las cosas, este trabajo arguye en contra de esas actuaciones de la administración tributaria, para lo cual el autor procura centrar el análisis en evidenciar, *en primer lugar*, que el sistema presuntivo no puede ser un instrumento de aplicación arbitraria o discrecional, a otras voces, que viole o menoscabe derechos y garantías al contribuyente, sino que el mismo, además de ser subsidiario, debe instaurarse en respeto y adecuada ponderación a los principios constitucionales que rigen la actividad de la administración tributaria; y *en segundo lugar*, que la apuntada práctica de la administración tributaria, de efectuar la determinación del ISLR fundado, básicamente, en un único indicio, representado por los abonos o haberes bancarios del contribuyente, vicia de nulidad los reparos correspondientes, por cuanto se sostienen en una errónea y parcial apreciación de la prueba indiciaria, lo cual les conduce a establecer una falsa presunción del enriquecimiento neto gravable del contribuyente, que es determinante de las también falsas conclusiones que allí se exponen.

## II. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO

### ASPECTO GENERAL

*La determinación de oficio* forma parte del sistema recaudatorio y este no es una mera tarea de cobranza; por el contrario, constituye una difícil técnica de variados y múltiples actos, en la cual, debe primar la ética de los funcionarios actuantes en el ejercicio de sus funciones y la correlativa aplicación de los principios tributarios constitucionales, ya que –como afirma lo LUQUI: “...si la «arbitrariedad de la ley» es insoportable, la de la administración lo es aún peor y de efectos más directos e inmediatos”<sup>7</sup>; los cuales se arrecian cuando se tiene en cuenta que el proceso judicial, como instrumento fundamental para

<sup>7</sup> LUQUI, Juan. *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Depalma. 1989. Pág. 265.

la realización de la justicia<sup>8</sup>, en la práctica –en las mayorías de los casos– no logra ese cometido, en virtud de la ausencia de una sentencia oportuna que restablezca la situación jurídica infringida, siendo –para muchos–, una de las causas de esta patología, la actual descomposición institucional<sup>9</sup>, situación, por cierto, que resulta agravada, en grado superlativo cuando es la administración tributaria quien, precisamente causa el perjuicio.

En ese sentido, es preciso que la administración tributaria en el procedimiento de determinación de oficio<sup>10</sup>, ciña su actuación conforme a los principios tributarios establecido en la CRBV, 1999 y las normas del COT, 2014<sup>11</sup>, de tal manera que las auditorías fiscales e investigaciones que se realicen tanto a las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente, como a: los libros, registros y documentos que soportan las transacciones comerciales; no menoscaben los derechos del contribuyente o el acto dictado sea con prescindencia del procedimiento legalmente establecido, *so pena* que el mismo, sea declarado nulo<sup>12</sup>.

En este punto, también es importante destacar que, si bien es cierto que el objetivo de la fiscalización es verificar el estricto cumplimiento y aplicación de las leyes tributarias como consecuencia del control de la evasión para lograr una recaudación efectiva, y así disponer de la mayor cantidad de recursos necesarios para cumplir con los fines del Estado, tal recaudación debe inexorablemente ser *legal, equitativa y justa*; en consecuencia, la actividad de la administración tributaria desplegada en el procedimiento para la determinación tributaria debe tener como fin último, el logro del establecimiento de la obligación tributaria cierta.

## EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN Y LA «VERDAD» COMO RESULTADO

Como se sabe, el procedimiento administrativo de fiscalización y determinación produce, en su fase oficiosa, un «acto administrativo» de mero trámite llamado acta de reparo<sup>13</sup>, que tiene lugar cuando el resultado de la investigación es a favor del fisco.

<sup>8</sup> Cfr., ex 257 de la CRBV.

<sup>9</sup> Para mayor abundamiento Cfr., Romero-Muci, Humberto. «(In)moralidad tributaria. Entre la distopía y la anomia social.» BOLETÍN de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Nro. 157, Caracas, diciembre 2018. Pág. 1107.

<sup>10</sup> Cfr., RODRÍGUEZ, Raúl. *Derecho Fiscal*. Segunda. Mexico: Harla, 1986. (p.121), citando a Emilio Margáin señala: «...La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley.»

<sup>11</sup> Cfr., ex arts.: 187 al 203.

<sup>12</sup> ex art. 25 de la CRBV. // ex art. 250 del COT, 2014.

<sup>13</sup> ex art. 193 del COT, 2014.

Es este el acto que se le notifica al contribuyente, donde se le emplaza para que proceda a presentar la declaración omitida o rectifique la presentada, y pagar el tributo dentro de los quince (15) días hábiles de notificadas<sup>14</sup>, el cual, conforme a lo dispuesto en el COT, 2014 «...hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario<sup>15</sup>».

No obstante que ese acto aún no sea exigible, por no haber alcanzado la definitiva firmeza, en la práctica, es posible constatar la existencia de ciertos casos en los que este constituye el punto de partida para que algunos funcionarios de la administración tributaria, lo utilicen como medio de presión para la recaudación, dictando inclusive medidas cautelares al contribuyente destinatario de la referida acta de reparo, sin considerar que en no pocos procedimientos, el impuesto determinado por la fiscalización es falso o desproporcionado.

Por las consideraciones anteriores, y dada la relevancia del acto administrativo resultante y las consecuencias jurídicas que pueden producir al contribuyente, es preciso destacar, que la *actividad* desarrollada por los funcionarios dentro del procedimiento es fundamental, no solo por la eventual responsabilidad que puede derivar en ellos por sus actuaciones, sino también porque el resultado que obtengan debe ser socialmente admitido como correcto, de manera que, su actuación debe desplegar una conducta cónsona con la buena fe, que tenga como fin último la verdad de los hechos, basado en la comprobación y reparo a las declaraciones del contribuyente, o en ausencia de esta, en la búsqueda de los hechos y datos que ignora la administración; en vez de procurar una determinación con apariencia –desde el punto de vista económico– relevante, pero falsa o incierta, que conlleva, incluso, el riesgo de ser sujeta al procedimiento de repetición<sup>16</sup>.

Resulta oportuno destacar aquí que la CRBV propugna como valores superiores<sup>17</sup> del ordenamiento jurídico, entre otros, a la *justicia* y la *ética*, los cuales irradian a los funcionarios de la administración tributaria, quienes están sometidos a actuar conforme a los mismos. Así, en lo que toca a la *ética*, tales funcionarios deben interpretar el alcance y límites de las reglas del ordenamiento jurídico –en general– y las que tratan de la ejecución de los procedimientos administrativos establecidas en el COT, 2014 –en particular–, procurando minimizar cualquier perjuicio que pueda causarse al contribuyente, tal

<sup>14</sup> *ibidem* ex art. 195.

<sup>15</sup> *ibidem* ex art. 194.

<sup>16</sup> Procedimiento administrativo a través del cual, los contribuyentes pueden solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos (*ex art. repetición (ex del COT, 2014)*). // «...en todos los casos cuando la Administración Tributaria hubiere recibido un importe indebido por concepto de tributos, se encuentra obligada a restituirlo en garantía del principio de legalidad.» Castillo Carvajal, Juan C. *Repetición y Recuperación de Tributos en el Derecho Tributario*. Caracas: Lizcalibros C.A., 2006. Pág. 29.

<sup>17</sup> *ex art. 2*.

y como se ha estatuido en el numeral 2 del artículo 2° del Código de Ética de los Servidores Públicos del SENIAT<sup>18</sup>.

En efecto, los valores impregnan el derecho y así coadyuvan –a través de adecuadas interpretaciones: *p.e., pos positivismo*, con los llamados a aplicarlas (funcionarios), puesto que, en la actualidad, los mismos han dejado de ser discrecionales, o de aplicación excepcional o periféricos, para pasar al centro del Derecho<sup>19</sup>.

Así, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos<sup>20</sup> (LOPA) ha establecido como principio general para los procedimientos administrativos que “... la administración deberá comprobar de oficio la verdad de los hechos y demás juicios necesarios para el esclarecimiento del asunto<sup>21</sup>”, y el COT, 2014, para la determinación de las obligaciones tributaria de oficio como concepción preponderante, el sistema de determinación sobre la base cierta.

En igual orden y dirección se expone la doctrina, al señalar que «la administración tributaria debe agotar todos los recursos a su alcance para determinar con precisión, *sobre datos ciertos* y *veraces*, la renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la de fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquellos»<sup>22</sup>.

La verdad –sea dicho– del procedimiento administrativo no debe derivarse un acto de reparo con datos inciertos o falsos, pues es inconcebible que estos se conviertan en reglas de conducta y peor aún, en instrumento de presión para una recaudación indebida. Así, con razón, TARUFFO, refiriéndose al trabajo de Bernard Williams –intitulado las «Virtudes y Veracidad»– destaca que: «...la exactitud, entendida como apego a la realidad, es una cualidad necesaria de las creencias verídicas que son comunicadas en el contexto de la acción social. Una creencia es verídica cuando *es el resultado de un procedimiento idóneo para el descubrimiento de la verdad*»<sup>23</sup>. (Destacado del autor).

<sup>18</sup> *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.613. Providencia Administrativa Nro. SNAT/2019/00035, Código de Ética de los Servidores Públicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), Caracas, 09 de abril de 2019; en cuyo artículo 2°, Numeral 2, se define a la ética como: «Conjunto de valores, principios y normas que sirven de guía al personal del SENIAT, que orientan el desempeño para producir el máximo bien posible y minimizar cualquier perjuicio que pueda causarse a las personas, al Servicio y a la Nación.»

<sup>19</sup> Para mayor abundamiento, *cfr.*, VEGA, Jesús. *Límites de la Jurisdicción, Concepciones del Derecho y Activismo Judicial*. Trabajo inscrito dentro del proyecto de investigación de fecha 27 de abril de 2018, «Una teoría pos positivista del Derecho». Pág.129.

<sup>20</sup> *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela Nro. 2.818. (Extraordinaria). *Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas, 01 de julio de 1981.

<sup>21</sup> *Cfr.*, *ex art.* 69.- LOPA.

<sup>22</sup> Cardona RAMÍREZ, A. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá: Temis, 1985. Pág. 294.

<sup>23</sup> Michele TARUFFO. *Simplemente la Verdad. El juez y la construcción de los hechos*. Traducido por Daniela Accatino Scagliotti. Madrid: Marcial Pons, 2010. Pág.110.

Con base en tales enseñanzas, es importante apuntar que, cuando se instaura el procedimiento administrativo con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la administración somete a examen las declaraciones de impuestos que realiza el contribuyente, las cuales, prima facie, se *presumen* fiel reflejo de la verdad de este<sup>24</sup>; por lo que, en su razón, debe procurar derrotar esa presunción de veracidad, lo cual, indiscutiblemente, solo es posible hacerlo con base en hechos ciertos y veraces debidamente acreditados en el procedimiento.

Según se ha expuesto, la notificación del acto administrativo que modifica la determinación del contribuyente, cuando es realizada con base en un procedimiento irrito e incierto, desdibuja la confianza del contribuyente en el organismo público –en general– y el de la administración tributaria –en particular–, de manera que es la verdad la que establece un nexo directo en las relaciones entre el Estado –representado en este caso por la administración– y los ciudadanos –representado por los contribuyentes–; y por ello, mucha razón tiene TARUFFO al señalar que «se ha subrayado que la verdad es una condición necesaria para que el ciudadano confíe en el Estado, pues la confianza debe fundarse en el principio que excluye que el Estado engañe a los ciudadanos»<sup>25</sup>.

## SUPUESTOS DE PROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE LA «BASE CIERTA»

La administración tributaria dispone de amplias facultades para ejecutar distintos procedimientos administrativos dentro de los cuales destaca: el *de fiscalización y determinación*<sup>26</sup>, cuyo objeto principal es comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>27</sup>, dado que para el contribuyente, al verificarse el hecho imponible<sup>28</sup>, le nace la obligación de determinar y cumplir por sí mismo el impuesto. En efecto, ante ciertas y determinadas *situaciones*<sup>29</sup> y previa selección<sup>30</sup> del contribuyente, la administración podrá

<sup>24</sup> ex art. 157.- COT, 2014.

<sup>25</sup> TARUFFO *Simplemente la Verdad...*, p.112.

<sup>26</sup> *Cfr.*, ex art. 131 de COT-2014.

<sup>27</sup> *Ibidem* ex art. 137.

<sup>28</sup> *Cfr.*, ex art. 34 de COT-2014.

<sup>29</sup> *Cf.*, ex art. 140, segundo acápite. *ibid.*

<sup>30</sup> «La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad en aras a evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder.» Véase: Segunda recomendación del Tema 2: facultades de la administración en materia de determinación tributaria – 1996 en las XVIII Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario celebradas en Montevideo, en diciembre de 1996, publicadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (ILADT). Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.

determinar la obligación a través del *procedimiento* de determinación de oficio<sup>31</sup>, bien *sobre base cierta* o *sobre base presuntiva*.

En ese sentido, la administración, como mecanismo preponderante, debe llevar a cabo la determinación a través del sistema *sobre base cierta*<sup>32</sup>, que es aquella realizada cuando esta dispone de los elementos necesarios para conocer en forma *directa* y con *certeza* los hechos imponibles, tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de la misma.

Este mecanismo de determinación<sup>33</sup>, sin duda, «priva» con respecto a la determinación sobre la base presuntiva; es decir, el contribuyente tiene derecho<sup>34</sup> a que la obligación tributaria se le determine de manera principal sobre la base cierta, y solo de manera *supletoria, residual y restrictiva*<sup>35</sup>, se hará bajo el sistema presuntivo.

## SUPUESTOS DE PROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE LA «BASE PRESUNTA»

Cuando los contribuyentes, en el marco de un procedimiento administrativo, se opongan u adopten una actitud esquivada, que impida la ejecución de la fiscalización, u ocurra algunas de las irregularidades descritas en el COT, 2014<sup>36</sup>, la administración tributaria, en aras de cumplir con su función

<sup>31</sup> «En efecto, el procedimiento de determinación tributaria que de oficio realiza la Administración tributaria, está previsto para aquellos casos en que ésta, haciendo uso de la facultad que le concede la ley, sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente o responsable (autodeterminación) y que este no hizo o la hizo insuficientemente». González, Salvador Sánchez. *El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria*. Caracas: Editorial Torino, 2005. Pág.35.

<sup>32</sup> Cf., ex artículo 141 (1) del COT, 2014.

<sup>33</sup> PITTALUGA, Luis Fraga. *La defensa del Contribuyente frente a la Administración tributaria*. Caracas: Ediciones funeda, 1998. «El derecho a la determinación sobre la base cierta se conecta con la garantía constitucional de la Capacidad Contributiva y con unos de los principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo, cual es el Principio de Certeza y que, según ha establecido la doctrina y jurisprudencia, obligan a los funcionarios fiscalizadores a agotar todos los recursos a su alcance para determinar con precisión, sobre datos ciertos y veraces, renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la de fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquellos.» Págs.: 45 y 46.

<sup>34</sup> Cfr., *Carta de Derechos del Contribuyente...*, en la sección *Derivados del derecho a la igualdad y a la capacidad contributiva*: 19) Derecho a que el tributo se determine sobre “base cierta” y a que la determinación sobre “base presunta” sólo proceda por excepción cuando el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la Ley como generadores de la obligación tributaria sea imposible.

<sup>35</sup> BARDALES, Percy. «Breves notas sobre los límites constitucionales a la aplicación de preunciones legales en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria». Acceso: 27 de agosto de 2019 <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/02/Publicacion-Percy-Bardales.pdf>.

<sup>36</sup> ex art. 142 del COT-2014. «1. Se opongan u obstaculice el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones. 2. Lleven dos o más sistemas de

recaudadora, quedará facultada para llevar a cabo la determinación de la obligación a través del llamado sistema sobre la base presunta, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permiten determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria<sup>37</sup>.

En consideración a lo anterior, el procedimiento administrativo que se realiza bajo este sistema –como antes se expuso–, **solo es procedente** cuando la administración tributaria no disponga de los elementos que permitan conocer de manera directa los hechos imponibles, y así lo han reconocido tanto los tribunales especializados<sup>38</sup>, como el propio ente recaudador de tributos nacionales, el SENIAT<sup>39</sup>.

Es decir, no se trata de un poder discrecional absoluto –que incluso debe ser atribuido previamente por la ley<sup>40</sup>–, que tiene el funcionario de la administración para decantarse por uno de los dos sistemas –sobre la base cierta o presuntivo–, en procura de la determinación de la obligación tributaria, sino de una potestad reglada<sup>41</sup>, que en atención al principio constitucional de legalidad<sup>42</sup>, debe el funcionario determinar, principalmente, la obligación sobre la base cierta, y solo, supletoriamente, se realizará a través del sistema sobre la base presuntiva.

---

contabilidad *con distinto contenido*. 3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas. 4. Ocurra alguna de las siguientes irregularidades: a. *Omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones*. b. (...)» (cursivas del autor)

<sup>37</sup> Cfr., ex artículo 141 (2) del COT, 2014.

<sup>38</sup> Sentencia Nro. 00581 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 22 de abril de 2003. (Caso: PABLO ELECTRONICA, C.A.). Acceso el 10 de septiembre de 2019, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00581-220403-2001-0188>. HTML <http://historico.tsj.gob.ve/decision>.

<sup>39</sup> Servicio Nacional Integrado de Administración tributaria. *Compilación Doctrinal*. Tomo II. Caracas. 1996. Pág. 547.

<sup>40</sup> GARCIA, E. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Editado por Thomson. Civitas, 2009. «Todo poder discrecional, pues, ha tenido que ser atribuido previamente por el ordenamiento. No hay por lo tanto, discrecionalidad en ausencia o al margen de la Ley; tampoco, en ningún caso, la discrecionalidad puede equiparse a la Ley o pretender sustituirla. Ésta es, en último extremo, la razón de que no pueda nunca intentarse aplicar a la discrecionalidad la irresistibilidad (hoy relativa) propia de la Ley, o su valor como expresión de la «voluntad general». Por amplia que sea cualquier discrecionalidad, siempre será un *quid aliud* respecto de la Ley, como cualquiera otro producto administrativo, y estará por ello «sometido plenamente» a la Ley y al Derecho. Págs. 155 y 156.

<sup>41</sup> Cfr. BARDALES. «Breves notas sobre los límites constitucionales ....» Pág. 5.

<sup>42</sup> Cfr., Sentencia Nro. 221 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 09 de abril del año 2014. (Caso: Sociedad mercantil KAPPA UNISEX, C.A.). Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/162784-218-9414-2014-13-0816>. HTML «... el principio constitucional de legalidad tributaria, implica una garantía de los ciudadanos en cuanto a la certeza de cuál debe ser su contribución con las cargas públicas, que impone a la Administración Tributaria el deber de determinar y recaudar los tributos que hayan sido fijados mediante ley, de conformidad con los procedimientos establecidos en esta.»

Consecuencia de su naturaleza de potestad reglada es, también, que al efectuar la determinación sobre la base presuntiva, la administración tributaria solo podrá valerse de los datos y métodos contemplados en el artículo 143 del COT, y seguir el orden de prelación de estos allí establecido, en la búsqueda de los elementos que le permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

### III. LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS COMO MECANISMO PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISLR)

En este capítulo, se propone el autor analizar la determinación del ISLR bajo el sistema presuntivo, es decir aquella que realiza la administración tributaria a través de indicios, por lo que, previamente, se abordará en sentido *lato*, las nociones generales del ISLR, los indicios y las presunciones.

#### NOCIONES GENERALES DEL ISLR

El ISLR es una especie de tributo que, como su nombre lo atestigua, grava de manera *directa*<sup>43</sup>, *personal*, y *progresiva* –salvo las exenciones y exoneraciones– las rentas producidas por: un capital, el trabajo bajo relación de dependencia o por el ejercicio libre de la profesión; y en general, los enriquecimientos derivados de la realización de cualquier actividad económica.

En efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>44</sup> (LISLR, 2015) establece que el hecho imponible<sup>45</sup> de este tributo está constituido por los «enriquecimientos» que produce la persona en determinados ejercicios económicos anuales, netos<sup>46</sup> y disponibles obtenidos en dinero o en especie, y –según su definición auténtica– **estos constituyen incrementos de patrimonio** que resulten

<sup>43</sup> «Desde el punto de vista económico, los conceptos de contribuyente del impuesto y deudor de la obligación de la obligación coinciden. Quien soporta o asume el tributo, desde la perspectiva de la intención del legislador, es quien lo paga al ente público titular del crédito tributario...». PLAZAS Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Tercera edición. Bogotá: Temis S.A., 2017. Pág. 310.

<sup>44</sup> *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.210 (Extraordinaria). Decreto Nro. 2.163, con Rango, Valor y Fuerza de *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Caracas, 30 de diciembre de 2015.

<sup>45</sup> *ex Art. 1, LISLR, 2015.*

<sup>46</sup> Sentencia Nro. 001143 de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 04 de mayo de 2006. (Caso: Unión Productores Agropecuarios, C.A. (UPACA) vs. Fisco Nacional). Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/01143-040506-2005-5434.HTM>. a.-El hecho imponible lo constituye el *enriquecimiento neto y disponible* que en determinado período fiscal (anual) obtiene el sujeto pasivo, y en virtud del cual, nace para él la obligación de pagar el impuesto que lo grava. b.-Ese enriquecimiento neto que causa el impuesto sobre la renta, se determina a partir del “ingreso bruto” obtenido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al cual se le restarán los costos y deducciones permitidas en la ley que lo regula. (...), e.- Las *deducciones que se imputan*

después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esa Ley<sup>47</sup>.

Por su parte, el *patrimonio*—cuyo incremento produce enriquecimiento gravable—, se puede definir como el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y sus deudas u obligaciones de índole económicas<sup>48</sup>.

En cambio, el patrimonio neto es definido por la LISLR, 2015 como «la diferencia entre el total de los activos y pasivos monetarios y no monetarios»<sup>49</sup>; definición esta que no produce mayor discusión y ha sido asumida, inclusive, en sede judicial, al afirmar que: «El aumento o disminución real del patrimonio de una persona (...) [es] definido por la utilidad neta de un ejercicio económico determinado», agregando, para mayor claridad, que este se expresa «...como la diferencia entre el patrimonio real al principio de un período y el patrimonio real al final del mismo período»<sup>50</sup>.

## LOS INDICIOS

Los indicios son parte integrante de la estructura formal y objetiva de las presunciones: son un elemento de estas. Al comparar esta figura con las *presunciones* se obtiene que estas últimas contienen la primera, por lo que los *indicios* son parte de las presunciones. A otras voces, las *presunciones* son la ecuación en tanto que los *indicios* constituyen una de sus variables.

Los indicios son el «hecho conocido» o base, aislado y particularmente considerado, es el punto de partida para presumir, o mejor dicho para inferir el hecho desconocido. Lo relevante de este punto —para los fines de este trabajo— es destacar que los indicios son pruebas —indirecta— que no debe confundirse con el hecho indicador, circunstancia indiciaria o hecho distinto<sup>51</sup>.

En este sentido el profesor Juvenal Salcedo, sostiene que:

Los indicios son pruebas indirectas, ya elaboradas, camino de apreciación, de valoración por el juez. Un conjunto de ellos, el cúmulo de

---

al ingreso bruto para obtener el enriquecimiento neto, estarán conformadas por aquellos egresos susceptibles de ser deducidos de la renta bruta para obtener el enriquecimiento neto, que cumplan con las condiciones legalmente establecidas».

<sup>47</sup> Cfr., ex art. 4 *ibid*.

<sup>48</sup> TORRES CABANELLAS, Guillermo de. *Nuevo Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo VI. 29a. Buenos Aires: Heliasta, 2006. Pág. 173.

<sup>49</sup> Cfr., ex art. 182 *ibid*.

<sup>50</sup> Sentencia N° 0778, Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Central del 8 de marzo 2010. (Caso: ALIMENTOS DEL CENTRO, ALCECA, C.A. vs. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria). Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://carabobo.tsj.gov.ve/DECISIONES/2010/MARZO/735-8-1458-0778.HTML>.

<sup>51</sup> CÁRDENAS, Salcedo. *Los Indicios son prueba*. Editado por Universidad Central de Venezuela. Vol. Serie Trabajos de Ascenso N° 1. Caracas: Departamento de Publicaciones. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, 2009. Pág. 35.

indicios, puede hacer plena prueba del hecho punible o de su autor. A partir de esa prueba (cúmulo de indicios), el juzgador llegará indirectamente a un hecho desconocido: el hecho punible y su autor<sup>52</sup>.

Así pues, si bien los indicios forman parte de la estructura de las presunciones, para que estas puedan inferir en el resultado de manera razonable –el hecho desconocido– es necesario observar de manera adecuada la mayor cantidad de ellos.

## LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS

El Código Civil de 1982<sup>53</sup> define a las presunciones como las consecuencias que la ley o el juez sacan de un hecho conocido para establecer un hecho desconocido<sup>54</sup>.

Por su parte, el profesor ABACHE las define como un concepto técnico-jurídico, que consiste, en un proceso deductivo mediante el cual se infiere<sup>55</sup> un hecho desconocido que normalmente se acompaña a un hecho conocido. A lo anterior, agrega ABACHE<sup>56</sup>, que: son dos los elementos característicos que deben estar presentes en toda presunción jurídica, sin las cuales, no puede hablarse en sentido técnico de esta institución: (i) los hechos, unos o varios conocidos y el otro desconocido; y (ii) el juicio o factor lógico de probabilidad<sup>57</sup> o normalidad<sup>58</sup>.

Significa, entonces, que las presunciones jurídicas constituyen un proceso lógico-deductivo que permite inferir, a partir de un hecho conocido y debidamente acreditado por el funcionario actuante en el *procedimiento* o proceso, un hecho desconocido que tiene alta probabilidad de existir, para lo cual es

<sup>52</sup> *Ibidem*. Pág. 37.

<sup>53</sup> *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela (Extraordinario). N° 2.990. *Código Civil*. Caracas, 26 de julio de 1982.

<sup>54</sup> *Cfr.*, ex art. 1394 *ibid*.

<sup>55</sup> «Las inferencias que permiten conectar las informaciones disponibles, esto es, las pruebas, con las hipótesis que se trata de confirmar fundan su validez y su fiabilidad en los criterios que son utilizados para establecer esa conexión, cuyo resultado permitirá, eventualmente, decir, que la hipótesis-conclusión fue confirmada.» *Cf.*: TARUFFO. *Simplemente la Verdad ...*, Pág. 237.

<sup>56</sup> ABACHE, Serviliano. *La Atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, Colecciones Estudios Jurídicos N° 93, 2012. Págs. 38 y 39.

<sup>57</sup> TARUFFO *Simplemente la Verdad...*, «...la probabilidad es función de la justificación que se atribuye a un enunciado, sobre la base de de los elementos cognositivos disponibles.» Pág. 237.

<sup>58</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Traducido por Enrique Figueroa Alfonso y Editorial Pedagógica Iberoamericana. Vol. 5. Mexico: Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V., 1997. Pág. 410. «Este vínculo puede ser absoluto, en el sentido que el juez pueda deducir forzosamente de la presunción un determinado hecho, o relativo, en el sentido de que lo deba deducir sólo en cuanto se proporcione la prueba en contrario.»

imperativo que se haga uso de todos los indicios relevantes y necesarios, de tal manera que este último produzca efectos jurídicos razonables.

## CLASIFICACIONES

Las presunciones han sido tradicionalmente clasificadas por la doctrina<sup>59</sup> como: *i)* simples u *hominis* y *(ii)* legales o *iuris*.

Las presunciones simples (*presumptiones hominis*), son aquellas que carecen de fundamento positivo, es decir, no están establecidas en la ley, sino que se basan en las máximas de experiencias<sup>60</sup>.

En cambio, las presunciones *legales* (*presumptiones iuris*) se encuentran expresamente establecidas en la ley<sup>61</sup>, tienen fundamento positivo directo en el ordenamiento jurídico y se clasifican, según admitan o no prueba en contrario<sup>62</sup>, en: *a)* las presunciones legales absolutas (*presumptiones iure et de iure*) y *b)* las presunciones legales relativas (*presumptiones iuris tantum*).

Las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario y determinan finalmente una verdad formal sobre el hecho presumido, que es vinculante para el tribunal y para las partes; mientras que las presunciones relativas admiten prueba en contrario presentada por la parte a la cual se ha trasladado la carga de probar, y por lo tanto, solo ofrecen al tribunal un tipo de «verdad provisional» que puede ser cancelada por la prueba en contrario<sup>63</sup>.

En ese orden de ideas, puede decirse que la determinación de la obligación tributaria como resultado de la instauración de la determinación sobre la base

<sup>59</sup> Cfr., ZAMBRANO DUGARTE, Mary Clory. «Regimen de Presunción de Inversiones en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal.» En *70 años del Impuesto Sobre la Renta*, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho 2013. Pág. 481 // ABACHE Carvajal. *La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia n° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia 2009*, Pág. 46.

<sup>60</sup> Sentencia Nro. 420 de fecha 26 de junio 2003, de la Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/junio/RC420-260603-02639.HTM>. «... las máximas de experiencia son juicios hipotéticos de contenido general, sacados de la experiencia, sean leyes tomadas de las distintas ramas de la ciencia, o de simples observaciones de la vida cotidiana, son reglas de la vida y de la cultura general formadas por inducción. Estas máximas de experiencia no precisan ser probadas por ser un conocimiento común de lo que generalmente acontece, y por tanto el juez tiene la facultad de integrarlas, al ser parte de su experiencia de vida, a las normas jurídicas adecuadas para resolver la controversia.»

<sup>61</sup> Cfr., ex art. 1395 del CCV, 1981. «La presunción legal es la que una disposición especial de la Ley atribuye a ciertos actos o a ciertos hechos.»

<sup>62</sup> «...debe distinguirse entre presunciones legales «absolutas», «inderrotables» o «concluyentes», por un lado, y presunciones «relativas» o «derrotables», por el otro. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Ediciones Marcial Pons. España. 2008. Pág. 152.

<sup>63</sup> *Ibidem*.

presuntiva, es una presunción jurídica que admite prueba en contrario<sup>64</sup>; por lo que el contribuyente tiene que enervar el resultado obtenido por la administración tributaria probando en contrario.

## CONSTRUCCIÓN RAZONABLE DE UNA PRESUNCIÓN JURÍDICA PARA LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Las presunciones jurídicas constituyen una importante herramienta a favor de las administraciones tributarias, pues facilitan la actividad probatoria en el procedimiento de determinación de oficio.

Para lograr su construcción razonable, el funcionario de la administración tributaria debe cumplir fundamentalmente con dos (2) acciones: (i) acreditar el hecho base del cual es posible deducir el otro hecho presumido, *so pena* de no estar debidamente facultado para realizar la determinación a través de este sistema, y (ii) realizar el adecuado juicio o factor lógico de probabilidad, a través de los recursos necesarios y suficientes, cuidando siempre no desbordar la magnitud económica de la base imponible.

En este sentido, es *menester* destacar que una de las conclusiones a las que se arribó en las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario referente a la determinación tributaria, fue precisamente: «2. *Que en el caso de realizarse determinación sobre la base presunta es necesario que la misma se efectúe recurriendo a indicios que deben ser múltiples, precisos y concordantes...*»<sup>65</sup>, con lo cual la doctrina atestigua que, por un lado, es preciso utilizar todos los indicios disponibles y, por el otro, que estos deben ser concordantes con el hecho imponible que, en definitiva, es el elemento determinante de la obligación.

Entonces, para este particular procedimiento de determinación de la obligación tributaria a través del sistema presuntivo, la administración debe hacer uso –en general– de todos los medios de pruebas disponibles, y –en particular– de todos los indicios o signos necesarios, de manera precisa y concordante con el hecho imponible, con el objeto que permitan alcanzar una

<sup>64</sup> Cfr., Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Recomendación 7 de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/64-65/resoluciones-de-las-jornadas-latinoamericanas-de-derecho-tributario.pdf> «7. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inherente de la presunción.»

<sup>65</sup> VILLEGAS, HECTOR, ARAUGO Medina, MARCANO Luis José, MENDOZA Román Alfonso, y TORRES Nuñez Manuel. «Conclusiones y Recomendaciones de las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.» En *Compilación de estudios y sentencias publicadas en la Revista de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas: Livrosca, 1999. Recomendación Nro. 2 del Tema 1: La determinación Tributaria. Pág. 458.

presunción verdadera. No debe, así, la administración tributaria procurar la determinación presuntiva utilizando parcial o aisladamente los indicios, puesto que con ello, el resultado no sería consecuencia de un adecuado juicio o factor lógico de probabilidad al hecho base o conocido, para inferir el hecho ignorado o presumido.

Lamentablemente, en la actualidad<sup>66</sup>, algunas administraciones tributarias –en el curso de procedimientos administrativos–, han procedido a determinar el impuesto bajo un supuesto «sistema presuntivo», sin acreditar el hecho base o *sin valorar adecuadamente el o los indicios que apuntan al hecho presumido*, originando así, un acto administrativo contentivo de una «obligación» que, aun siendo falsa, o por lo menos desproporcionada, son utilizadas como instrumento de presión para la recaudación tributaria, bajo amenaza o riesgo que la misma administración dicte medidas cautelares.

Cabe agregar, que indistintamente que el acto administrativo que determinó la obligación –falsa o desproporcionada– pueda ser recurrible a través de los mecanismos de impugnación (Recurso Jerárquico<sup>67</sup> o Recurso Contencioso Tributario<sup>68</sup>), y más allá de la vigente teoría desarrollada por el profesor ABACHE sobre *la eficacia de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*<sup>69</sup>, a la cual, por cierto, el autor es proclive, –en la práctica y conforme al COT, 2014– la interposición de estos recursos no suspenden los mal llamados «efectos»<sup>70</sup> del acto recurrido<sup>71y72</sup> a diferencia de lo que ocurría con el derogado COT, 2001, que

<sup>66</sup> Cfr., Sentencia Nro. PJ06620190006 de fecha 7 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana. (Caso: ROMAN AZIZ vs. SENIAT). Acceso el 10 de septiembre de 2019. <http://bolivar.tsj.gob.ve/DECISIONES/2019/MAYO/1899-7-FP02-U-2015-000012-PJ0662019000006.HTML> «el incorporar a cada uno de los ejercicios fiscales objeto de revisión los Ingresos Omitidos, sin considerar que los mismos por normas y principios contables traen consigo costo y gastos asociados, implicaría el gravamen de ingresos brutos, lo cual constituiría una errada aplicación del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta alegada por la representación del contribuyente como fundamento al presunto vicio del Falso Supuesto de Derecho y por consiguiente una violación al principio de Legalidad; (...), Así declara.»

<sup>67</sup> *ex* artículo 252 del COT-2014.

<sup>68</sup> *Ibidem ex* artículo 266.

<sup>69</sup> ABACHE. La Atipicidad de la «presunción»de legitimidad del acto ..., Págs.: 188 y 199.

<sup>70</sup> «La generalidad de una norma o la generalidad de cualquier acto jurídico está referida al número de sujetos a los cuales la norma se refiere, o por decirlo con otras palabras, por los sujetos para las cuales en cualquier forma la norma es eficaz, pero en ningún caso a los efectos, que se suelen clasificar en efectos *declarativos* o *meramente declarativos* y efectos *constitutivos* de creación, modificación o extinción de situación jurídicas». GONZALO PÉREZ Luciani. *La noción del acto administrativo*. Vol. Serie Discurso. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2009. Pág. 105.

<sup>71</sup> *ex* artículo 257del COT-2014. –«La interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido...»

<sup>72</sup> *Ibidem*. Artículo 270. –«La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado (...).»

establecía que: «[I]a sola interposición de los recursos suspende los efectos del acto recurrido». <sup>73</sup>

En razón a estas prácticas, que denotan, por lo menos, un síntoma patológico del sistema tributario venezolano, producido por las falsas o desproporcionadas determinaciones presuntivas, algunos contribuyentes <sup>74</sup> –con menos suerte–, han sido objeto de la dictación de las también mal llamadas medidas «cautelares» <sup>75</sup> establecidas en el COT, 2014 <sup>76</sup>. En consecuencia, es fundamental que las determinaciones tributarias realizadas bajo dicho sistema, sean producto del más adecuado análisis de los indicios, con el objeto de no menoscabar los derechos y garantías del contribuyente, a través del establecimiento de bases imponibles artificiales.

Es importante estar atentos al procedimiento administrativo instaurado, que pretenda determinar bajo la modalidad presuntiva la obligación; pues en el caso de una falsa presunción *iuris tantum*, es decir, que la administración parta de un hecho inexistente, el destinatario tiene derecho a desvirtuar el *hecho base* a través de una «contra prueba», mientras que si, en efecto, es una presunción *iuris tantum*, entonces la actividad probatoria de este debe estar dirigida a negar la afirmación presumida, que es lo que se denomina «prueba en contrario».

#### IV. LA DETERMINACIÓN DEL ISLR SOBRE LA BASE DEL SISTEMA PRESUNTIVO

##### LA DETERMINACIÓN DEL ISLR SOBRE LA BASE DE LOS «ABONOS» O HABERES REFLEJADOS EN LAS CUENTAS CORRIENTES BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE

Abordaremos este punto partiendo del hecho «cierto» que un contribuyente objeto de fiscalización, no cumplió con el deber referido al *registro contable de las operaciones bancarias* <sup>77</sup> y para la administración tributaria, este hecho

<sup>73</sup> Cfr., Artículo 247. COT-2001.

<sup>74</sup> Cfr., Providencia (SENIAT): SNAT/INTI/GRTI/RG/DCEMC/MC/2017-004 de fecha 25 de septiembre de 2017. «Decreta: Medida de embargo preventivo sobre: 1.600 acciones que comprenden el Capital de la Empresa Mercantil (...) 2. Un (1) Vehículo (...)»

<sup>75</sup> Al ser dictadas en sede administrativas por los funcionarios de la administración tributaria y sin la intervención del poder judicial, solo deberían ser consideradas *medidas preventivas*.

<sup>76</sup> ex art. 303 del COT, 2014. La Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos en que exista riesgos para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente. Las medidas cautelares podrán consistir, entre otras, en: 1. Embargo preventivo de bienes muebles y derechos. (...).

<sup>77</sup> Cfr. ex art. 88 de la LISLR, 2015.

impidió que esta comprobara de manera *directa* la obligación tributaria auto-determinada.

Entonces, el hecho antes referido, –a decir de la administración tributaria–, constituye un hecho suficiente que la habilitó para la determinación de oficio del ISLR, a través del sistema presuntivo, puesto que las omisiones de esos registros –según la fiscalización– en general y de los abonos reflejados en los estados de cuentas del banco en particular, constituyen «incrementos patrimoniales no justificados», los cuales, además de ser gravables por la LISR, representan uno de los datos de los que puede valerse la administración tributaria al efectuar la determinación sobre base presuntiva, conforme a lo establecido en el artículo 143 del COT, en la búsqueda de los elementos que le permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Es importante tener presente, que –solo– cuando, en forma concurrente, el contribuyente, *omite el registro de las operaciones bancarias*<sup>78</sup>, y la administración tributaria no disponga de otros hechos indiciarios que le permitan presumir «razonablemente» el elemento determinativo de la obligación vinculado a ese hecho cierto: *p.e.* aquellos que la ley del ISLR establece<sup>79</sup> como: «...4. Incrementos patrimoniales fiscalmente injustificados, 5. Rendimiento de empresas similares, 6. Utilidades de otros periodos, entre otros»; es que tal omisión de registro de las operaciones bancarias se configura –aunque remoto– como el elemento indicativo que pudiera servir a la administración para determinar la obligación tributaria sobre la base presuntiva.

Lo anterior, encuentra sustento en los registros de las operaciones en las cuentas corrientes<sup>80</sup>, puesto que ellas –*estados de cuentas bancarios*<sup>81</sup>–, son de naturaleza dual, en tanto que tienen un lado izquierdo, donde se ubica el «debe» en el que se registran las operaciones producto del *uso* de los fondos,

<sup>78</sup> MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. *Compendio de Derecho Mercantil I: introducción, empresa, empresario, auxiliares del empresario*. 1 era. Edición. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2004, Pág. 262. «Desde el punto de vista económico la operación bancaria aparece como una actividad de especulación que se divide, jurídicamente, en dos contratos; uno, que es su presupuesto, por el cual el banquero recibe el dinero que su cliente le confía (operación pasiva) y otro, que es su consecuencia necesaria, por el cual el banquero otorga crédito (operación activa).»

<sup>79</sup> *ex artículo 91 de la LISLR.*

<sup>80</sup> La cuenta corriente es un contrato en que una de las partes remite a otra, o recibe de ella, en propiedad, cantidades de dinero u otros valores, sin aplicación a un empleo determinado, ni obligación de tener al remitente por sus remesas; liquidando en las épocas convenidas por compensación, hasta la cantidad concurrente de las remesas respectivas, sobre la masa total del débito y crédito, y pagar el saldo. *Cfr. Gaceta Oficial* de la República de Venezuela (Extraordinario) Nro. 475. *Ley de Reforma Parcial del Código de Comercio*. Caracas, 26 de julio de 1955. *ex art.* 503.

<sup>81</sup> FINNEY MILLER. (1997). *Curso de Contabilidad. Introducción I*. Editorial Limusa, S.A. México. Pág. 182. «Una vez al mes, el banco rendirá un estado al depositante...El estado en cuestión muestra el saldo al principio del mes, los depósitos, los cheques pagados, otros cargos y créditos durante el mes y el saldo al fin del mes.»

como pagos a proveedores y otros; y un lado derecho, donde se ubica el «haber», en el que se registran los *orígenes* de los fondos obtenidos por la empresa o contribuyente, cuya entrada sea a través de depósitos o transferencias.

Entonces, debemos afirmar que si bien «los abonos o créditos registrados en los estados de cuenta bancarios» pueden constituir un hecho indicador (hecho indiciario), *prima facie*, no es lógico concluir que este sea un indicio absoluto del hecho imponible previsto en la LISR (renta).

En otras palabras, «los abonos o créditos registrados en los estados de cuenta bancarios», *per se*, efectivamente, pueden llegar a constituir indicios de «incrementos patrimoniales», pero ocurre que el hecho imponible de la LISR lo **constituyen los incrementos de patrimonio** que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esa Ley, de modo que, la administración tributaria, al practicar la determinación por el sistema presuntivo, no puede limitarse a valorar uno solo de los elementos que le permitan establecer la existencia de la obligación tributaria –«incrementos patrimoniales», sino que está igualmente obligada a fijar la cuantía de la misma, para lo cual es menester que también aprecie los costos y deducciones permitidos en la Ley, en la búsqueda del verdadero hecho imponible (renta).

Al respecto, vale la pena tener en cuenta que esos abonos o créditos son fondos o recursos financieros que ingresan a una empresa; constituyen un poder de compra o poder para gastar, que pueden tener origen en operaciones económicas de distinta naturaleza, ya que pueden derivarse de transacciones u operaciones con sujetos internos (accionistas), o externos (ventas, préstamos bancarios, préstamos de terceros), incluso, pueden ser indicios de los elementos del hecho imponible del tributo que grava las ventas, pero, por sí solos, no representan suficientemente el hecho imponible gravado por la LISR (renta).

Ahora bien, como antes se expuso, existe una diversidad de sucesos que pueden ocurrir para que el banco en su contabilidad, abone o registre por el «haber» los *orígenes* de los fondos del contribuyente, en su razón, es preciso que la administración investigue la operación en cuestión, invierta tiempo y actividad<sup>82</sup>, busque la verdad de esta y la califique adecuadamente, ya que estos «abonos» pueden resultar ser gravables para los fines del ISLR *-p.e.*, los fondos depositados o transferidos derivado de las ventas– o, por el contrario, pueden resultar no gravables por este tributo *-p.e.*, los fondos derivados de préstamos de accionistas o terceros–; y también es posible que los depósitos o transferencias realizadas sean cheques o transferencias reversadas ulteriormente, en cuyo caso, estas operaciones aparecerán anotados, ahora, en la contabilidad del banco en el lado del «debe», neutralizando así aquel abono bancario.

<sup>82</sup> Para un mejor análisis de la búsqueda de la verdad, Cfr. TARUFFO. *Simplemente la Verdad...*, Pág. 27.

A lo antes dicho, cabría agregar que la apuntada naturaleza dual de los registros reflejados en los estados de cuenta bancarios, impone la consideración de la verdad que se desprende de su lado izquierdo, en su «debe», en el que podrían estar asentados los usos de fondos por parte del contribuyente que se correspondan con los costos y deducciones asociados a los ingresos, que fueron presumidos como incrementos al patrimonio por la fiscalización.

En esa línea de pensamiento, cuando el funcionario de la administración tributaria que ejecuta la determinación por el sistema presuntivo se vale de los estados de cuenta bancarios para establecer, por vía de los indicios, que «los abonos constituyen incremento al patrimonio», como lamentablemente ha ocurrido, queda obligado a la búsqueda de la verdad, a sentar posición sobre si «los cargos en dicha cuenta constituyen disminuciones al patrimonio», esto es, a apreciar el lado izquierdo de esos estados de cuenta bancarios, para así llegar a obtener fielmente los elementos que le permitan fijar la cuantía de la obligación tributaria, en función del enriquecimiento neto que se desprenda de la valoración conjunta de ambos lados de esos documentos.

El funcionario de la administración tributaria que pretenda determinar una obligación tributaria sobre la base presuntiva, ciertamente está facultado para utilizar como elementos determinativos los indicios, pero no solo aquellos que en un periodo determinado incrementen el patrimonio –los elementos que le son favorables para la recaudación (origen de fondos)– sino que también debe usar aquellos que lo disminuyen –los elementos que no le son favorables para la recaudación (uso de fondos), pues, de lo contrario, produciría un resultado que no encuentra sustento en el procedimiento lógico deductivo.

Ahora bien, dada la diversa naturaleza que puede tener el origen de los fondos bancarios: *prestamos, ventas, inter alias*, los registros «abonos o créditos de las cuentas bancarias, reflejadas en los estados de cuenta por el «haber» no poseen *per se* la fuerza necesaria para configurarse como un ingreso gravable por el ISLR. Es decir, requiere el acompañamiento de otros hechos indiciarios que apunten a la configuración de una base presunta del ISLR, *p.e.*, la estimación de los *incrementos patrimoniales no justificados*.

En la práctica –como se ha referido antes–, ha ocurrido que funcionarios (fiscales) de la administración tributaria, a los efectos de la determinación de oficio, han procedido a establecer, «presuntivamente», que los ingresos provenientes de los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios, constituyen indicios de incrementos patrimoniales del contribuyente, y consecuentemente, con base en tal hecho indiciario, sin más, han formulado reparos a la determinación efectuada previamente por este, mediante los cuales pretenden el pago de supuestas diferencias a favor del fisco, derivadas, a su vez, del presunto aumento de la base imponible del

ISLR que atribuyen a los mencionados depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios.

Las actas de reparo levantadas en las circunstancias antes descritas revelan que en el examen que los funcionarios de la administración hacen a los estados de cuenta bancarios del contribuyente, no solo omiten investigar la naturaleza del fondo que dio origen al registro por el «haber» en la contabilidad del banco, sino que también, en una clara apreciación parcial de dichas pruebas documentales, obvian considerar sobre los cargos, productos de salidas de dinero, que estas reflejan en la parte correspondiente al «debe»; y, como se dice coloquialmente, de esos polvos provenientes de la errónea y parcial valoración de aquellos instrumentos bancarios, vienen los barro o lodos que nos traen a lo que aquí se ha dado en denominar como falsa presunción de la administración tributaria y a la consiguiente nulidad de los reparos que se fundan en ella, según se explica a continuación.

Así, en este trabajo se acepta que, en el contexto arriba planteado, «los abonos o créditos registrados en los estados de cuenta bancarios» pueden constituir indicios de incrementos patrimoniales del contribuyente, a partir de los cuales, siempre que ellos reflejen un monto mayor al declarado por este, la administración tributaria podría presumir, *prima facie*, la existencia de ingresos no reportados; y hasta aquí, todo luce conforme a un razonamiento jurídico.

La contrariedad a derecho y a la justicia en el actuar de la administración tributaria surge, entonces, a partir del momento en que esta, con base en la omisión de registro de las operaciones bancarias, se apresta a establecer, presuntivamente, casi que en forma automática, que esos ingresos no declarados se corresponden con enriquecimientos netos del contribuyente, dando lugar a una falsa presunción y ecuación, conforme a la cual, todo ingreso bruto omitido se presume igual a renta neta gravable por la LISR.

Esa errónea presunción de la administración tributaria es falsa, porque en el marco de los procedimientos fiscalización que suelen realizar, también es común que se omita investigar la naturaleza del fondo que dio origen al registro por el «haber» en la contabilidad del banco; y además, porque es consecuencia de una clara apreciación parcial de los estados de cuenta bancarios del contribuyente, en la que se obvia toda consideración sobre los cargos, productos de salidas de dinero, que estos reflejan en la parte correspondiente al «debe».

Producto de lo señalado en el párrafo precedente, la administración tributaria se permite, además de falsear la verdad, desnaturalizar los indicios derivados de «los abonos o créditos registrados en los estados de cuenta bancarios» del contribuyente, al desdibujarlos, ya no como lo que efectivamente son -ingresos brutos no declarados-, y tenerlos, ahora, como enriquecimientos netos de aquel; y a la vez, desconocer los gastos, costos y deducciones efectuados por este que aparecen reflejados en esos mismos documentos que

le han servido de soporte para presumir el monto de los ingresos, y que deben ser tenidos en cuenta en el proceso de determinación de eventuales diferencias en el pago del ISLR, por formar parte inescindible de los elementos que permiten el establecimiento de los ingresos netos del contribuyente, que son, al final de cuentas, el hecho imponible del señalado impuesto.

Al amparo de lo que antecede, la administración tributaria establece un pretendido aumento de la base imponible del ISLR, que al atribuirlo a los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios del contribuyente e ignorar los gastos, costos y deducciones que allí se evidencian, desdibuja y falsea la realidad de lo que en efecto hace, que no es otra cosa que gravar indebidamente con tal impuesto a los ingresos brutos no declarados.

En efecto, siendo que, como ya se ha dicho, el hecho imponible de la LISR **lo constituyen los enriquecimientos netos del contribuyente, esto es, los incrementos de patrimonio** que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esa Ley, o, en forma resumida, sus ingresos netos; por tanto, cuando la administración tributaria, subrepticamente, impone dicho tributo a los ingresos brutos no declarados por el contribuyente –mediante el desdibujo de los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de sus estados de cuentas bancarios; el desconocimiento de sus gastos, costos y deducciones efectuados y el pretendido aumento de la base imponible del ISLR–, lo que hace, en realidad, es gravar con tal impuesto a un hecho imponible distinto al consagrado en la LISR, en franca violación al principio de legalidad tributaria.

Consecuencia de lo dicho hasta aquí, es que las actas de reparo levantadas por la administración tributaria, mediante los cuales pretenden el pago de supuestas diferencias a favor del fisco, derivadas, a su vez, del presunto aumento de la base imponible del ISLR que obtiene del desdibujo que hace a los ingresos brutos del contribuyente –al atribuir a los indicios de incrementos patrimoniales representados por los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios e ignorar sus gastos, costos y deducciones, que aparecen reflejados en esos mismos documentos que le han servido de soporte para presumir el monto de los ingresos– los cuales equipara o califica, indebidamente, como sus ingresos netos; se encuentran viciadas de nulidad absoluta, por estar fundadas en hechos, además de falsos, que materializan infracciones de orden constitucional, por violar la reserva legal tributaria, al imponer el ISLR a un hecho imponible –ingresos brutos– diferente al que establece la Ley que crea ese tributo –ingresos netos o enriquecimientos netos–.

Tales vicios que aquí se imputan a esas actas de reparo de la administración tributaria son determinantes de su dispositivo, por cuanto de no haber incurrido en esas infracciones constitucionales, esta no habría gravado con el

ISLR a los ingresos brutos de los contribuyentes, y consecuentemente, no habría establecido, falsamente, la supuesta existencia de diferencias a favor del fisco derivadas del presunto aumento de la base imponible del ISLR, provenientes del apuntado desdibujo de sus ingresos brutos.

Al respecto, conviene referir aquí el criterio sostenido en decisión de la Sala Constitucional del TSJ<sup>83</sup> en la que se asentó que:

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

Advierte la Sala, que al no hacer lo anterior, la Administración tributaria estaría imponiendo un tributo a un hecho imponible (ingresos brutos) diferente al previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta (ingresos netos) con lo cual se viola el principio de legalidad tributaria... (Subrayado y negrillas agregadas).

De acuerdo con la doctrina expuesta en el citado fallo de la Sala Constitucional del TSJ, cuando la administración tributaria ejerce su potestad para determinar el ISLR, indistintamente que sea sobre la base cierta o presuntiva, tiene la obligación de determinar los costos y deducciones asociados a los ingresos, para lo cual puede valerse de los mismos elementos que le han permitido presumir los ingresos, de manera que el resultado del procedimiento no sea un impuesto sobre los ingresos brutos, sino sobre el verdadero hecho imponible –ingresos netos– establecido en la LISLR.

Adminiculando las premisas sentadas en el referido fallo de la Sala Constitucional del TSJ con las consideraciones arriba expuestas, y aplicándolas a situaciones como las descritas en este trabajo, se estima que la administración tributaria, para no incurrir en violación del principio de legalidad tributaria mediante el empleo de las formas subrepticias ya señaladas, no podría limitarse, sin más, a formular reparos con base en indicios de supuestos incrementos patrimoniales del contribuyente que se derivarían de los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios,

<sup>83</sup> Sentencia Nro. 221 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 09 de abril del año 2014. (Caso: Sociedad mercantil KAPPA UNISEX, C.A.), Acceso el 10 de septiembre de 2019 <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/162787-221-9414-2014-13-1057.HTML>

que darían lugar a un presunto aumento de la base imponible del ISLR, por cuanto ello implicaría, como se ha dicho, imponer el ISLR a un hecho imponible –ingresos brutos– diferente al que establece la Ley que crea ese tributo –ingresos netos o enriquecimientos netos–.

Por el contrario, en esas circunstancias, la administración tributaria debe realizar una valoración plena y total de los estados de cuentas bancarios, que revele el examen correspondiente, tanto a su lado del «haber» como al del «debe», de modo que si tales documentos son los que le han dado base para presumir el monto de los supuestos incrementos patrimoniales del contribuyente, también han de fungir como soporte para la determinación de los gastos, costos y deducciones pertinentes, para que de esa manera pueda efectuar una correcta estimación de la obligación tributaria sobre el verdadero hecho imponible gravado por la LISR, que son los ingresos netos del contribuyente.

En ese sentido, luce apropiado proponer que la fiscalización, en aras a una determinación de la obligación tributaria razonable<sup>84</sup>; al importe mensual de los *créditos u abonos* –que no fuera posible individualizar como consecuencia de la omisión del registro contable por parte del contribuyente, y que se encuentran relacionados en los estados de cuenta bancarios por el haber–, restara los importes correspondientes a los *cargos* –tampoco registrados en la contabilidad del contribuyente y que están reflejados en esos mismos documentos, en su lado izquierdo por el debe–, para que así el producto aritmético obtenido, el *saldo*, si resulta *acreedor*<sup>85</sup>, configure la provisión de fondos disponible del contribuyente (un capital productivo de intereses<sup>86</sup>), ergo, el total de las sumas mensuales así establecidas que abarque el periodo económico correspondiente, pudiera servir de punto de partida para su consideración, por la administración tributaria, –salvo prueba en contrario– como la cantidad representativa de los ingresos netos anuales obtenidos por el contribuyente durante los ejercicios fiscales examinados, y consecuentemente, pueda ser usada como base imponible para la determinación verdadera del ISLR.

En suma de lo hasta aquí expuesto, en el caso planteado se trata de una falsa presunción establecida por la administración tributaria, conforme a la cual, esta, dada la existencia de un hecho jurídico cierto (la ausencia de registro en la contabilidad del contribuyente de los cargos y los abonos reflejados en los estados de cuenta bancarios), establece como indicios de *incrementos patrimoniales fiscalmente no justificados* a los importes de los abonos o haberes registrados en esos documentos, a los cuales presume, desdibujando su naturaleza de ingresos brutos, como representativos de ingresos netos del contribuyente, y

<sup>84</sup> Cfr.; Navarrine & Asorey, 2000, Pág. 30.

<sup>85</sup> Término contable que denota acreencia. En este caso, si el estado de cuenta corriente del banco refleja un saldo acreedor, implicaría para el banco una obligación y para el titular o beneficiario de la cuenta un derecho.

<sup>86</sup> ex art. 515 del C.Com.

los usa como justificación de un presunto aumento de la base imponible del ISLR; a lo que se agrega que arriba a tal conclusión sin considerar los cargos reflejados en esos mismos documentos, en su lado del debe.

De modo que en tal análisis de la administración tributaria, no existió el adecuado juicio de probabilidad, ya que los importes gravados se derivan de un indicio de los elementos del hecho imponible, pero no es en sí el hecho imponible del ISLR, cual es, los ingresos netos del contribuyente, que solo podrían ser cierta y correctamente fijados, mediante el examen y valoración plena de sus estados de cuenta bancarios y la consiguiente determinación de los gastos, costos y deducciones pertinentes.

En atención a su, cada vez más frecuente presencia, la mala *praxis* antes descrita de la administración tributaria constituye, sin duda, una patología más del sistema impositivo venezolano, que afecta el goce efectivo del contribuyente de su derecho fundamental al debido procedimiento administrativo, y por ello se celebra que, enhorabuena, aún persistan espacios como este, que permitan alzar nuestra voz de protesta frente a las inequidades que derivan de ese erróneo proceder.

## V. CONCLUSIONES

Para la determinación de las obligaciones tributarias a través de la base presuntiva, es fundamental que la administración no disponga de medios u elementos que le permitan conocer de manera directa el hecho imponible, y solo en esos casos, podrá presumir el hecho desconocido, partiendo de todos los indicios disponibles y necesarios que estén vinculados con el hecho generador de la obligación, con el fin último de obtener como resultado un impuesto que guarde proporción con la capacidad económica del contribuyente.

Frente al incumplimiento del deber referido al *registro contable de las operaciones bancarias*, los «abonos o créditos registrados en los estados de cuenta bancarios del contribuyente» pueden constituir indicios de incrementos patrimoniales no justificados, pero ello no implica la consideración de esos importes como el hecho imponible previsto en la LISR (renta).

Los reparos formulados por la administración tributaria, basados en un presunto aumento de la base imponible del ISLR, que obtiene del desdibujo que hace a los ingresos brutos del contribuyente –al atribuir a los indicios de incrementos patrimoniales representados por los depósitos o transferencias reflejados en los haberes de los estados de cuentas bancarios e ignorar sus gastos, costos y deducciones, que aparecen reflejados en esos mismos documentos que le han servido de soporte para presumir el monto de los ingresos– se encuentran viciadas de nulidad absoluta, por estar fundadas en hechos que materializan infracciones de orden constitucional, por violar la reserva legal

tributaria, al imponer el ISLR a un hecho imponible –ingresos brutos– diferente al que establece la Ley que crea ese tributo –ingresos netos o enriquecimientos netos–.

La administración tributaria debe realizar una valoración plena y total de los estados de cuentas bancarios del contribuyente, de modo que si tales documentos son los que le han dado base para presumir el monto de los supuestos incrementos patrimoniales del contribuyente, también han de fungir como soporte para la determinación de los gastos, costos y deducciones pertinentes, para que de esa manera pueda efectuar una correcta estimación de la obligación tributaria sobre el verdadero hecho imponible gravado por la LISR, que son los ingresos netos del contribuyente.

## VI. RECOMENDACIONES

*Exhortar* a los contribuyentes –sobre todo a los que forman parte de la categoría denominada «PyME<sup>87</sup>»–, que deben cumplir con todos los deberes y obligaciones fiscales, y en particular, el registro individualizado en la contabilidad de la empresa de todas las operaciones bancarias que realicen –aun en épocas de convulsiones económicas–, con el objeto de evitar que la administración tributaria opte por la determinación de las obligaciones a través del sistema presuntivo, que no siempre es efectuada utilizando correctamente los elementos constitutivos del hecho imponible.

*Exhortar* a las administraciones tributarias, a tener presente a la hora de instaurar procedimientos administrativos, que en virtud del carácter subsidiario, residual y restrictivo, solo cuando las circunstancias así lo establezcan, deben determinar las obligaciones tributarias utilizando sistemas presuntivos, y en ese caso, calificar y considerar adecuadamente todos los hechos indiciarios, en su conjunto, a los efectos de lograr una recaudación verdadera y justa que no exceda los límites constitucionales: Capacidad económica y que, consecuentemente, logre una recaudación efectiva.

## VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abache Carvajal, Serviliano. *La Atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, Colecciones Estudios Jurídicos N° 93, 2012.

<sup>87</sup> Siglas que denotan a las «Pequeñas y Medianas Entidades», empresas del ramo comercial que tienen menos de quinientos (500) trabajadores y que obtenga ingresos menores al equivalente a un millón de unidades tributarias (1.000.000 UT). *Cfr.*, Boletín de adopción VEN-NIF Nro. 1 (BA VEN-NIF 1), emitido por el comité permanente de principios de contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

- \_\_\_\_\_. *La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia n° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*. Caracas: Legis, 2009.
- Ayala, J. L. Perez de. *Las ficciones en el derecho tributario, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero"*. Madrid, 1968.
- Cárdenas, Salcedo. *Los Indicios son prueba*. Editado por Universidad Central de Venezuela. Vol. Serie Trabajos de Ascenso N° 1. Caracas: Departamento de Publicaciones. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, 2009.
- Carnelutti, Francesco. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Traducido por S.A. de C.V. Enrique Figueroa Alfonso y Editorial Pedagógica Iberoamericana. Vol. 5. Mexico: Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V., 1997.
- Castillo Carvajal, Juan C. *Repetición y Recuperación de Tributos en el Derecho Tributario*. Caracas: Lizcalibros C.A., 2006.
- García, E. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Editado por Thomson. Civitas, 2009.
- Garza, Sergio Francisco de la. *La determinación de la Obligación Tributaria*. Mexico: Universidad Autónoma de Nuevo León, 1973.
- González, Salvador Sánchez. *El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria*. Caracas: Editorial Torino, 2005.
- Harry, Finney, y Herbert E. Miller. *Curso de Contabilidad. Introducción I*. 6th. Vol. 1. Mexico: Lumusa, S.A., 1997.
- Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera. Buenos Aires: Ediciones Cima, 1980.
- Lobato Rodríguez, Raúl. *Derecho Fiscal*. Segunda. Mexico: Harla, 1986.
- Lobo, Antonio Dugarte. *Concepto de Renta*. Vol. II, de *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, de AVDT. Caracas: Editorial Torino, C.A., 2013.
- Luqui, Juan Carlos. *La obligación Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones depalma, 1989.
- Morles Hernández, Alfredo. *Compendio de Derecho Mercantil I: introducción, empresa, empresario, auxiliares del empresario*. Primera edición. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2004.
- Navarrine, Susana Camila, y Rubén O. Asorey. *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Segunda edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 2000.

- Percy, Bardales. «Breves notas sobre los límites constitucionales a la aplicación de presunciones legales en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria.» s.f. <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/02/Publicacion-Percy-Bardales.pdf> (último acceso: 27 de 08 de 2019).
- Pérez Luciani, Gonzalo. *La noción del acto administrativo*. Vol. Serie Discurso. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2009.
- Pittaluga, Luis Fraga. *La defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas: Ediciones funeda, 1998.
- . *Principios Constitucionales de la Tributación*. Vol. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012.
- Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II*. Tercera edición . Bogotá: Temis S.A., 2017.
- Ramírez Cardona, A. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá: Temis, 1985.
- Romero-Muci, Humberto. «(In)moralidad tributaria. Entre la distopía y la anomia social.» *BOLETÍN de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, n° 157 (12 2018): pág. 1107.
- Sentencia Nro. 221 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 09 de abril del año 2014 (Caso: Sociedad mercantil KAPPA UNISEX, C.A.).
- Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. *Compilación Doctrinal*. Vol. I. Caracas: Ediciones SENIAT, 1996.
- Taruffo, Michele. *La prueba*. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- . *Simplemente la Verdad. El juez y la construcción de los hechos*. Traducido por Daniela Accatino Scagliotti. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Torrealba Sanchez, Miguel ángel. «Las potestades discrecionales de la Administración y su control judicial. Panorama actual en la doctrina Hispanoamericana.» *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, n° 7 (2016): 336- 371.
- Torres, Cabanellas de. *Nuevo Diccionario enciclopédico de Derecho Usual. Tomo VI. 29a* . Buenos Aires: Heliasta, 2006.
- Vega, Jesús. «Límite de la Jurisdicción, Concepciones del Derecho y Activismo Judicial.» *Una teoría postpositivista del Derecho*. Editado por UNiversidad de Alicante. Alicante, 27 de 04 de 2018.

- Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributos*. 8a edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- Villegas, Hector, Federico Araugo Medina, Luis José Marcano, Román Alfonso Mendoza, y Manuel Torres Nuñez. «Conclusiones y Recomendaciones de las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.» En *Compilación de estudios y sentencias publicadas en la Revista de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas: Livrosca, 1999.
- Zambrano Dugarte, Mary Clory. «Regimen de Presunción de Inversiones en Jursidicciones de Baja Imposición Fiscal.» En *70 años del Impuesto Sobre la Renta*, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), 2013.