

## **LAS PRUEBAS EN EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

### **THE EVIDENCE IN THE CONTENTIOUS RESOURCE TAX**

**Dávila García, Wilfredo Javier\***

\*Abogado (ULA). Tesista de la Especialización en Derecho Mercantil, Mención Tributos (ULA). Investigador miembro del Grupo de Investigación de Estudios Jurídicos, adscrito al Centro de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Los Andes. Investigador Acreditado por el Programa de Estímulo al Investigador del Observatorio Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (PEI-ONCTI). Investigador Acreditado por el Programa de Estímulo al Investigador de la Universidad de Los Andes (PEI-ULA). e-mail: wilfredoj@ula.ve

Recibido: 13/04/2015

Aceptado: 14/09/2015

#### **Resumen**

El presente trabajo se basa en la investigación y el análisis de las disposiciones legales contenidas en las leyes venezolanas acerca de la interposición del recurso contencioso tributario, explicando detalladamente cuando procede el mismo, las formalidades, los efectos y la manera de cómo debe hacerse la interposición, exponiendo los diferentes escenarios que se presentan con la referida acción. Aportando de esta manera la información necesaria para dar a conocer cómo deben ser promovidas las pruebas y la importancia de estas al momento de interponer el recurso contencioso tributario. Contribuyendo así a ilustrar a los administrados para que conozcan cómo ejercer este recurso de manera efectiva.

**Palabras Clave:** Recurso Contencioso Tributario, Pruebas.

#### **Abstract**

This work is based on research and analysis of the legal provisions in Venezuelan law regarding the filing of the tax contentious appeal, explaining in detail where appropriate the same, formalities, effects and manner of how the filing should be done exposing the different scenarios presented in the above action. Thus providing the necessary information to publicize how the tests should be promoted and the importance of these at the time of filing the tax contentious appeal. Thus helping to enlighten managed to know how to exercise this resource effectively.

**Keywords:** Contentious Resource Tax, Evidence.

## **1. EL RECURSO JERÁRQUICO EN LA LEY ORGÁNICA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos promulgada en el año 1982 vino a consolidar las imprecisiones dogmáticas y procedimentales que surgían con motivo de la interposición del recurso jerárquico; luego de varios proyectos de Ley de Procedimiento Administrativo (proyecto Polanco, proyecto Guerra, entre otros, al establecer por vez primera en el texto de una ley orgánica la conceptualización del recurso jerárquico al señalar que este recurso procederá cuando el órgano inferior decida no modificar el acto de que es autor en la forma solicitada en el recurso de reconsideración, en un lapso de quince (15) días siguientes a la decisión del recurso de reconsideración, de suerte que, constituía prerequisite para el ejercicio del mismo el agotamiento del recurso de reconsideración, requisito éste hoy obviado de la mayoría de las legislaciones que consagran el ejercicio de los recursos administrativos y judiciales contra los actos del poder público, en los términos garantizados por la Constitución Bolivariana de 1999.

En el caso de institutos autónomos este recurso jerárquico podrá ser intentado contra las decisiones de los órganos subalternos de los Institutos Autónomos por ante los órganos superiores de ellos, en este caso, dichos órganos estarían representados por los denominados organismos de adscripción de dichos institutos autónomos, y en cuanto a la decisión del recurso jerárquico, apunta la Ley de la materia que el mismo deberá conocerse y decidirse en el lapso de noventa (90) días siguientes a su presentación, en este caso, días hábiles a tenor de lo dispuesto en el artículo 42 de la citada Ley [Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos publicada en la Gaceta Oficial No 2.818 Extraordinario del 1 de Julio de 1981, artículos 91,95]. En este orden de ideas, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos resulta aplicable de forma supletoria a la materia tributaria, por expreso mandato del artículo 158 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (DCR-VFLCOT).

## 2. CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El Sistema Tributario se encuentra definido como la organización legal, administrativa y técnica creada por el Estado con el fin de ejercer de manera eficaz y objetiva el poder tributario que le corresponde, conforme a lo dispuesto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. El Proceso Contencioso Tributario, como subespecie del contencioso administrativo, se inscribe dentro del amplio campo del Derecho Procesal, aun cuando ciertamente existe una vinculación entre el contencioso tributario y el derecho tributario material.

Con la promulgación del primer Código Orgánico Tributario de 1982 y vigente a partir del 31 de Enero de 1983, que se regula la naturaleza, forma y procedimiento para la interposición del denominado Recurso Jerárquico, viniendo así a colmar ese vacío normativo en materia tributaria y unificar los criterios legales existentes hasta ese entonces. En el Código Orgánico Tributario de 1982 reguló el recurso jerárquico al señalar que los actos de la administración tributaria de efectos particulares o generales que determinen tributos, apliquen sanciones, o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, mediante la interposición de este recurso [Código Orgánico Tributario 1982, artículo 153]

Ahora bien, ¿cuáles son las normas vigentes en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario de fecha 18/11/2014 sobre el Recurso Jerárquico?

El DCRVFLCOT, como ley marco en esta materia especial, no agota su normativa en cuanto al proceso contencioso que él mismo consagra, sino que permite, mediante la disposición contenida en su artículo 7, la aplicación supletoria de todas aquellas normas previstas en el Código de Procedimiento Civil y cuando éstas no desnaturalicen o contraigan a este proceso.

El Recuso Contencioso Tributario podrá ejercerse subsidiariamente al Recurso Jerárquico, en caso de que hubiese expresa denegación total o

parcial, o denegación tacita del recurso jerárquico, quedando automáticamente impugnado sin necesidad de que el administrado interponga una acción formal.

### **3. SOBRE EL RÉGIMEN DE LAS PRUEBAS**

El Proceso Contencioso Tributario y por analogía el Recurso Jerárquico, se basa en el Principio de la Libertad de Pruebas, esto se ve tipificado en el artículo 276 del DCRVFLCOT, el cual señala que “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”, dándole la oportunidad al contribuyente de demostrar a través de hechos o elementos de prueba que se encuentren en su poder o que esté en condiciones de producir, para resarcir las decisiones de la Administración Tributaria, cuando sienta que han sido vulnerados sus derechos.

A tal efecto, serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando ella implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes, por lo que la prueba documental y la experticia se caracterizan por ser los medios de prueba más relevantes en este proceso. Según Casado (2006), “el objeto de la prueba recae sobre los hechos controvertidos” (p.168); es decir sobre la verdad o falsedad del hecho que se quiere demostrar.

El autor Fraga (2004), señala que en el Recurso Jerárquico y en el Contencioso Tributario la prueba permite demostrar las cuestiones de hechos. Estos hechos pueden ser:

- Actos administrativos de contenido tributario y de efectos particulares que lesionen o vulneren los derechos e intereses legítimos del accionante.
- Nulidad del acto administrativo, cuando estos actos vayan en detrimento del ordenamiento jurídico, provoquen lesiones al accio-

nante que deban ser restablecidas o daños patrimoniales que deben ser reparados a través de una indemnización justa e integral.

- Pago indebido de un tributo o pago en exceso del mismo, pues el fin es exigir el reintegro de lo pagado.
- Pago de tributos con beneficios, cuando se ha soportado un tributo y este se encuentra dentro de las exenciones o beneficios que a ley otorga, se solicita que se produzca la devolución respectiva.
- Infracción tributaria formal, material o asociada a especies fiscales que el accionante haya cometido, pero tiene pruebas como demostrar que existe un error en el acta de reparo de la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización y verificación.

### 3.1. LA CARGA DE LA PRUEBA

En el derecho común venezolano, la distribución de la carga de la prueba se encuentra consagrada en el Código Civil en el artículo 1.354 de la Prueba de las Obligaciones y de su Extinción, el cual establece que 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.

En concordancia con ello el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil De la Carga y Apreciación de la Prueba señala que las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Los hechos notorios no son objeto de prueba, por tanto la carga de la prueba lo que busca es determinar a quién le corresponde probar dentro del proceso. Vale decir, según señala el autor Fraga (2004) la carga de la prueba en el caso que nos ocupa recae sobre la Administración Tributaria en numerosos supuestos, entre los cuales se mencionan:

1. **La carga de la prueba cuando se alega el hecho negativo absoluto:** cada vez que el accionante alega en su defensa un hecho que

en principio es imposible probar, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la Administración Tributaria.

- 2. La carga de la prueba en el caso de las infracciones tributarias:** la garantía constitucional de presunción de inocencia mientras no se demuestre lo contrario, establecido en la Carta Magna en su artículo 49 ordinal 2, invierte la carga de la prueba, y según el principio del *onus probandi*, esta recae sobre la Administración Tributaria.
- 3. La carga de la prueba cuando se alega incompetencia del funcionario:** según el artículo 250 numeral 4, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, esto es cuando hubiesen sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.
- 4. La carga de la prueba cuando no se remite el expediente administrativo:** surge la prueba indiciaria de que el expediente no existe o no fue abierto oportunamente, cuando no se presentan evidencias necesarias para resolver el conflicto de intereses entre las partes, y esto a su vez da lugar, al indicio que no se cumplió con el procedimiento legal establecido para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización y verificación, por lo tanto según lo establecido en el artículo 250 numeral 4, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario este acto es nulo, de manera que le corresponde a la Administración Tributaria, probar que este procedimiento si se cumplió.
- 5. La carga de la prueba cuando se alega el falso supuesto de hecho:** esto se produce cuando se alega que los hechos invocados como fundamento del acto son falsos, aquí le corresponde a la Administración Tributaria probar la falsedad de tal hecho o circunstancia.

### **3.2. MEDIOS DE PRUEBA ADMITIDOS EN DERECHO**

Según lo dispuesto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, en el único aparate del artículo 276 se podrán invocar 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 contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras.

Sin embargo, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia y el estudio técnico a realizar.

La Administración Tributaria y el interesado, de mutuo acuerdo, procederán a designar a un experto, indicando su nombre y apellido, cédula de identidad, profesión, lugar de su notificación, objeto y límites de la experticia. De no existir acuerdo, cada parte designará su experto y convendrán la designación de un experto adicional de entre una terna propuesta por el colegio o gremio profesional relacionado con la materia objeto de la experticia.

El experto o los expertos designados, según sea el caso, deberán manifestar en forma escrita su aceptación y prestar juramento de cumplir cabalmente con las tareas asumidas, debiendo, igualmente, fijar sus honorarios y el tiempo y oportunidad para la realización de la experticia. El dictamen del experto o de los expertos, según el caso, deberá extenderse por escrito, expresando el contenido, motivos y resultados de la misma.

En caso de que se solicite una experticia, los costos de la experticia incluyendo los honorarios del experto o los expertos, según sea el caso, correrán por cuenta de la parte que la solicite. El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles.

En los asuntos de mero derecho se prescindirá de él, de oficio o a petición de parte. No se valorarán las pruebas manifiestamente impertinentes o ilegales, las que deberán rechazarse al decidirse el acto o recurso que corresponda.

Según señala el autor Fraga (2004) *“los procesos cognoscitivos en general, y el contencioso tributario no es la excepción, requieren llevar al conocimiento del juez los hechos sobre los cuales debe pronunciar la manifestación de voluntad del Estado (sentencia) que resuelve el conflicto intersubjetivo de intereses a que da lugar la pretensión de un sujeto, resistida por aquel al que la misma se dirige”* (p 110). Lo que quiere decir que la sola exposición del contribuyente y el deseo de defenderse no es suficiente para proporcionar al órgano jurisdiccional la seguridad necesaria para que este produzca una decisión, debe existir un medio que permita al juez acercarse a la verdad, éstas son las pruebas.

### **3.3. FASE DE PROMOCIÓN. PRINCIPIO DE LIBERTAD PROBATORIA**

Una vez admitido el Recurso, la causa queda abierta a pruebas por un lapso de diez (10) días de despacho, dentro de los cuales 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 públicos, cuando ella implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes. Asimismo, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales, indicando con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, los hechos y elementos que abarcará la experticia y el estudio técnico a realizar.

El Artículo 396 del Código de Procedimiento Civil señala lo siguiente: *“Dentro de los primeros quince días del lapso probatorio deberán las partes promover todas las pruebas de que quieran valerse, salvo disposición especial de la Ley. Pueden sin embargo, las partes, de común acuerdo, en cualquier estado y grado de la causa, hacer evacuar cualquier clase de prueba en que tengan interés”* (p.20).

La Administración Tributaria y el contribuyente deberán señalar la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva, salvo que les sea solicitada por el juez o jueza.

En este orden de ideas, debe indicarse que dicho sistema de libertad de medios de pruebas ha sido plenamente reconocido en el campo del derecho tributario, tanto por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa-Especial Tributaria, cuando señaló que “... resulta contrario a toda lógica jurídica, pretender limitar las pruebas del cumplimiento de una obligación a un único instrumento (...), más aun, cuando el propio Código Orgánico Tributario permite, con las excepciones ya mencionadas, la admisión en los procedimientos tributarios de cualquier medio probatorio, ello en concordancia con el citado principio de libertad de medios probatorios consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil” (Sentencia del 18/07/96, Caso: Ramírez Salaverría, C.A), como por esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en su decisión de fecha 16/07/02, Caso: Interplanconsult, S.A.

Lo anterior resume que el principio de libertad probatoria, le permite al accionante dentro del proceso administrativo y tributario, valerse de cualquier medio de prueba legalmente reconocido por la legislación venezolana, salvo las excepciones mencionadas, para hacer valer sus derechos y defender sus intereses cuando sienta que los actos emanados de la Administración Tributaria van en contra de sus derechos.

Reiteradas jurisprudencias se han establecido en cuanto al tema del proceso contencioso tributario y por analogía en jerárquico, así como los procedimientos de determinación tributaria, los cuales tienen vigencia en el principio de libertad de los medios de prueba consagrados en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 203 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

El derecho a la prueba en el proceso como parte del derecho a la defensa, forma parte del derecho a la defensa consagrada en nuestro Texto Constitucional. En tal sentido, el numeral 1 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa lo siguiente: (...) La

necesidad de la prueba en el procedimiento, responde a esta fundamental garantía del derecho a la defensa. Esta garantía se vería menoscabada, si no se pudiese llevar al procedimiento las demostraciones de las afirmaciones, alegatos o defensas realizadas por las partes. El derecho a la defensa en relación con la prueba, se patentiza en el procedimiento con las actuaciones de las partes cuando promueven pruebas, se oponen a las de la parte contraria, las impugnan, contradicen, cuestionan, es decir, cuando realizan actividades de control y de contradicción de la prueba.

**Principio de Derecho Probatorio.** Existe un principio en el derecho probatorio, denominado por la doctrina como favor probationes, uno de cuyos aspectos tiene que ver con el favorecimiento de la prueba en cuanto a su producción y estimación; y con el mantenimiento o conservación de la prueba cuando ha sido promovida y evacuada de manera regular, con las debidas garantías dentro del procedimiento.

Este principio doctrinario del favor probationes, el cual prescribe el favorecimiento de la prueba cuando ella fue producida en juicio de manera regular, coadyuva con la finalidad del procedimiento en la realización de justicia y con la labor del órgano jurisdiccional a la hora de sentenciar; en el sentido la importante función que tiene, en los casos donde puede dificultarse la prueba, el antes mencionado principio del favor probationes junto con la garantía del derecho a la defensa, confluyen con el derecho del justiciable, también de rango constitucional, de acceso a la justicia, que implica en uno de sus aspectos que los procesos no se eternicen y por la otra que las partes puedan llevar al proceso la prueba de sus afirmaciones o alegatos.

De todo esto puede deducirse lo siguiente:

- a) Que el lapso para interponer el recurso es de naturaleza: procesal y que, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.
- b) Que todos los lapsos procesales fijados en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el Recurso

Contencioso Tributario, el lapso para apelar del auto de admisión, el lapso para promover y evacuar pruebas, el lapso para apelar de la sentencia definitiva, entre otros, según lo dispuesto en el Artículo 10 ejusdem.

- c) Que el día hábil, es aquel, en el cual el Tribunal acuerde dar despacho, no siendo computables aquellos en los cuales el Juez decide no despachar, ni los sábados, ni los domingos, ni el Jueves y Viernes Santos, ni los declarados días de Fiesta por la Ley de Fiestas Nacionales, ni los declarados no laborables por otras leyes.

### **3.4. OPOSICIÓN A LA ADMISIÓN DE LAS PRUEBAS PRONUNCIAMIENTO SOBRE SU ADMISIÓN O INADMISIÓN**

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario señala en su artículo 277 que dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de promoción, las partes podrán oponerse a la admisión de las pruebas cuando aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Al vencimiento de este lapso, el juez dentro de los tres (3) días de despacho siguientes providenciará los escritos de pruebas admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes.

### **3.5. OPORTUNIDAD PARA INTERPONER RECURSO DE APELACIÓN CONTRA EL AUTO QUE ADMITE O NIEGA LAS PRUEBAS. EFECTOS DE LA APELACIÓN**

Si hay o no oposición, tanto la negativa como la admisión de las pruebas serán apelables dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. En ambos casos la apelación se oír en el solo efecto devolutivo.

Admitidas las pruebas o dadas por admitidas se abrirá un lapso de veinte (20) días de despacho para la evacuación de las pruebas, pero si hubieren de practicarse algunas mediante comisión dada a otro Tribunal, se hará el cómputo conforme lo prevé el artículo 400 del Código de Procedimiento Civil.

El Tribunal podrá dar comisión para la práctica de cualesquiera diligencias de sustanciación o de ejecución a los que le sean inferiores, aunque residan en el mismo lugar, a cuyo efecto no serán aplicables las excepciones establecidas en el aparte único del artículo 234 del Código de Procedimiento Civil.

A los efectos de la promoción, evacuación y valoración de las pruebas, los jueces y juezas tendrán por regla las disposiciones que al efecto establezca el Código de Procedimiento Civil, el Código Civil y otras leyes de la República Bolivariana de Venezuela.

### **3.6. LA PRUEBA DOCUMENTAL**

Según la lengua latina, prueba, proviene del vocablo *probandum*, que significa probar o hacer fe. Así pues, se puede decir que la acción de probar es aquella por medio de la cual, se produce un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas, respecto de la existencia o inexistencia de un hecho determinado.

La prueba es la etapa del procedimiento dentro de la cual debe acreditarse mediante los medios que la ley permite, los alegatos y controvertidos de las partes en el juicio.

### **3.7. LA PRUEBA POR ESCRITO**

Es el instrumento redactado por las partes, y contentivo de sus convenciones, es sólo un medio probatorio; su validez o su nulidad no tienen ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico que está destinado a probar, salvo los casos en que el instrumento se requiera como solemnidad del acto.

Según lo señala el autor Casado (2006), la prueba más importante de todos los procesos en términos generales es la prueba documental.

Por otra parte señala Fraga (2004), que la prueba documental en el procedimiento tributario, es la más importante pues los procedimientos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, así como el

resto de los procedimientos administrativos tributarios se promueven y desarrollan documentalmente, primero porque la actividad administrativa está regida por el principio de acuerdo con el cual todas las actuaciones de los entes públicos deben constar por escrito, aunque esa constancia repose en documentos electrónicos o desmaterializados, y en segundo lugar, la mayoría de los hechos relevantes para fines tributarios llevados a cabo por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, constan en documentos que deben ser aportados o al menos exhibidos por estos a la autoridad tributaria.

El autor Fraga (2004) señala que *“en el pasado, la importancia de la prueba en el contencioso tributario fue secundaria, por obra de una equivocada visión según la cual este tipo de procesos eran meramente objetivos, pues se creía que no existía una disputa entre partes, sino un juicio al acto, cuya legalidad, de antemano presumida, tenía que ser destruida por el particular accionante”*. (p. 110). Sin embargo, esta visión errónea ha cambiado y hoy en día se acepta 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.

Lo anterior es la proyección procesal de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria, la cual está regida por el principio de igualdad de las partes, en la que la Administración Tributaria asume el rol de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley respectiva.

Diferentes autores como Montero (1998), Casado (2006), entre otros, han debatido si el objeto de la prueba viene a ser el hecho, o si está representado en cambio, por las afirmaciones de hechos. Sin embargo, la mayoría sostiene que si el objeto de la prueba se entiende en forma abstracta lo que puede ser probado, se refiere entonces, a todo lo que puede ser establecido por una norma material, principios, hechos entendidos en sentido general; pero si por el contrario se refiere a ¿Qué debe probarse? Entonces el objeto de la prueba se ve desde el punto de vista concreto, es decir, cuando en realidad se atiende al tema de la prueba, la respuesta tiene que ser que las afirmaciones de las partes sea relativa a los hechos. Seguidamente el autor Blanco-Urbe (1999), señala que *“La libertad de prueba explícitamente consagrada en el Código Orgánico Tributario, desde*

*1983, conviene en advertir dispositivos legales contenidos en leyes tributarias especiales, que son claramente violatorios del derecho constitucional al debido proceso, del cual es garantía la libertad probatoria” (p. 86).*

En opinión de Brewer, citado por Blanco-Uribe (1999) La representación judicial del Fisco Nacional, suele defender los repartos formulado por la Administración Tributaria, fundamentada en el hecho de que las recurrentes, visto el volumen del papel de difícil traslado y manejo, en lugar de promover como prueba documental de los gastos las facturas que los respaldan, se valen de otros medios probatorios. Esto, pues, en su opinión, las facturas serían el único medio que serviría para probar la realización de un gasto, por lo que los recurrentes habrían de aportar, en la oportunidad procesal correspondiente, las facturas que soportan los gastos cuya deducción se pretenda (p. 23).

Lo anterior es un claro ejemplo de cómo la representación fiscal confunde el medio probatorio (prueba documental) con el objeto de la prueba (facturas que soportan los gastos).

#### **4. APORTES LEGALES**

La Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999), establece en su Capítulo III, los Derechos Civiles de los ciudadanos dentro de los cuales se encuentra el derecho al debido proceso. Expresa el artículo 49 que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y en consecuencia 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 derecho a recurrir del fallo con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

El principio de generalidad se encuentra tipificado en el Capítulo X De los Deberes, el artículo 133 que establece la obligación de toda persona a

contribuir con las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidos en ley.

El contenido relacionado con el Régimen Fiscal y Monetario se encuentra en el Capítulo II Sección Segunda: Del Sistema Tributario, en el artículo 316 que establece que el sistema tributario debe ser justo según la capacidad de contribución de los individuos atendiendo al principio de progresividad.

#### **4.1. DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

Por su parte el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, en su artículo 1 establece que las disposiciones que rigen el Código Orgánico son aplicables a tributos nacionales y las relaciones jurídicas emanadas de ellos, por lo tanto contempla dentro de sus disposiciones todo lo relacionado con los recursos de que se vale un contribuyente a la hora de que sienta que sus derechos han sido violados. El Capítulo III De los Procedimientos Sección segunda, artículo 156, regula todos los procedimientos relacionados con los medios de prueba admitidos en derecho, y señala este artículo que será admisible todos los medios de prueba excepto el juramento y la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración. Otro medio de prueba consagrado en el DCRVFLCOT, se encuentra expresado en el artículo 167 relacionado con la experticia. Este artículo señala que *“Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales, A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar...”*

El DCRVFLCOT, especifica el término de la prueba en su artículo 168, el cual señala que *“El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles”*. En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte.

---

Finalmente considera el DCRVFLCOT, que la Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá acordar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias. Lo anterior deja clara evidencia que el Código Orgánico contiene dentro de sus articulados todos los medios de que puede valerse un contribuyente o cuando sienta que las actuaciones de la Administración Tributaria atenten contra sus derechos e intereses legítimos, solo que este necesita contar con un especialista tributario que le brinde asesoría y haga valer las leyes en defensa de su representado.

## 4.2 CÓDIGO CIVIL

El Código Civil venezolano contiene un conjunto de normas jurídicas de derecho privado ordenado y sistematizado en un solo cuerpo legal, el cual contiene en su capítulo V las disposiciones relacionadas con La Prueba de las Obligaciones y de su Extinción, así el Artículo 1.354 señala que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido liberto de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

La sección I ejusdem señala los articulados referentes a la prueba por escrito **Artículo 1.355:** El instrumento redactado por las partes y contenido de sus convenciones es sólo un medio probatorio; su validez o su nulidad no tienen ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico que está destinado a probar, salvo los casos en que el instrumento se requiera como solemnidad del acto.

**Artículo 1356:** La prueba por escrito resulta de un instrumento público o de un instrumento privado.

## 4.3. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

El Código de Procedimiento Civil aún vigente, contiene en su Capítulo II, De los Medios de Prueba, de su Promoción y Evacuación y en su Capítulo V el articulado de la Prueba por Escrito y de los Instrumentos.

## 5. PROCEDENCIA DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Conforme al artículo 266 del Código Orgánico Tributario de 2014, el Recurso Contencioso Tributario procede:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto del Recurso Jerárquico, sin necesidad de previa interposición de este último.
2. Contra los actos de efectos particulares referidos en el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico, éste hubiere sido negado tácitamente. (Criterio del Silencio Administrativo)
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico.

• **Parágrafo Primero:** El Recurso Contencioso Tributario podrá también proponerse subsidiariamente al Recurso Jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese denegación total o parcial, o denegación tácita de éste.

## 6. FORMALIDADES PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO

- Deberá presentarse mediante escrito que reúna los requisitos del artículo 340 del Código de Procedimiento Civil. (Art. 267 COT)
- Deberá consignarse, junto con el escrito recursorio, el documento contentivo del acto recurrido, salvo en los casos de silencio administrativo. (Art. 267 COT)
- Deberá consignarse dentro del lapso de los veinticinco (25) días de despacho siguientes a la notificación del acto, o del vencimiento del lapso previsto para resolver el Recurso Jerárquico. (Art. 268 COT)
- Podrá consignarse directamente por ante el Tribunal Competente (Tribunal Regional); por ante cualquier Tribunal del domicilio fis-

cal del recurrente, o; por ante la Administración Tributaria de la cual emanó el acto. (Art. 269 COT)

- El recurrente deberá estar asistido de abogado o representado por apoderado legalmente constituido. (Art. 273.3 COT)

## **7. EFECTOS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

- La interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido, sin embargo, el Tribunal, a instancia de parte, podrá suspender total o parcialmente los efectos del acto cuando su ejecución pudiere causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho. (Art. 270 COT)
- En los casos en que no se haya solicitado la suspensión del acto recurrido, o cuando la solicitud estuviere pendiente de decisión, o cuando hecha la solicitud el Tribunal la hubiere negado, la Administración Tributaria exigirá el pago de las cantidades determinadas, y el remate de los bienes se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme.
- Tanto la Administración Tributaria como el recurrente podrán solicitar la sustitución del embargo por otras medidas o garantías.
- La decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos del acto no prejuzga el fondo de la controversia.
- La decisión que acuerde o niegue, total o parcialmente, la suspensión de los efectos del acto recurrido, admite el Recurso de Apelación en el solo efecto devolutivo.

## **8. PROCEDIMIENTO DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

- Una vez distribuido, el Tribunal de la causa estampará auto dándole entrada al expediente.
- En el mismo auto de entrada, el Tribunal asignará número correlativo por orden de antigüedad.
- Ordenará la notificación de la Contraloría General de la República, de la Procuraduría General de la República, así como también de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, y en caso de que la contribuyente se encuentre domiciliada en otra Circunscripción Judicial, ordenará su notificación mediante comisión.
- Se entenderá que el recurrente está a derecho desde el mismo momento en que interpuso el recurso. En los casos de interposición subsidiaria de éste, o en la forma prevista en el aparte único del artículo 269 de este Código, el Tribunal de oficio deberá notificar al recurrente en su domicilio o en el lugar donde ejerce su industria o comercio. (Art. 271 COT)
- La instancia se extinguirá por el transcurso de un (1) año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento. La inactividad del Juez, después de vista la causa, no producirá la perención. (Art. 272 COT)
- Una vez consignadas todas las notificaciones, al quinto (5to) día de despacho siguiente, el Tribunal deberá admitir o declarar inadmisibles el Recurso Contencioso Tributario interpuesto. (Art.274 COT)
- Admitido el Recurso interpuesto, desde el día de despacho siguiente comienza a correr un lapso de diez (10) días de despacho para que las partes promuevan las pruebas de las cuales quieran valerse en el proceso, con excepción de la confesión de funcionarios públicos y del juramento decisorio. (Art.276 COT)

- Vencido el lapso de promoción, comenzarán a correr desde el día de despacho siguiente, un lapso de tres (3) días de despacho para formular oposición a la admisión de las pruebas de la contraparte. (Art. 277 COT)
- Seguidamente, una vez vencido el lapso para formular oposición a las pruebas, comenzará inmediatamente a correr un lapso de tres (3) días para que el Tribunal admita las pruebas promovidas.
- Admitidas las pruebas, desde el día de despacho siguiente comenzará a correr un lapso de veinte (20) días de despacho para la evacuación de las pruebas. (Art. 278 COT)
- Vencido el lapso de evacuación de pruebas, inmediatamente el Tribunal estampará un auto mediante el cual deja expresa constancia de cuál fue el día en que venció el lapso de evacuación y procederá a fijar el decimoquinto (15) día de despacho siguiente para que tenga lugar el acto de informes de las partes. (Art. 281 COT)
- Una vez consignados los informes, las partes podrán presentar, dentro de los ocho (8) días de despacho siguientes, las observaciones escritas sobre los informes de la parte contraria, siempre que hubieren consignado los correspondientes escritos de informes. (Tanto los informes como las observaciones podrán ser presentados oralmente) (Art. 282 COT)
- Vencido el término para presentar los informes, dentro de los quince (15) días de despacho siguientes, podrá el Tribunal, si lo juzgare necesario, dictar auto para mejor proveer, conforme a lo previsto en el Código de Procedimiento Civil, y la evacuación de dichas pruebas no podrá exceder de quince (15) días de despacho. (Art. 283 COT)
- Presentados los informes o cumplido el auto para mejor proveer, el Tribunal procederá a dictar la sentencia definitiva dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirla por una sola vez y por un lapso que no podrá exceder de treinta (30) días continuos. (Art. 284 COT)

- La sentencia dictada fuera del lapso deberá ser notificada, sin lo cual no correrá lapso alguno para la interposición de los recursos.
- De conformidad con el artículo 285 del Código Orgánico Tributario, las sentencias definitivas o las interlocutorias que causen gravamen irreparable, podrán apelarse dentro de los ocho (8) días de despacho siguientes. (arts. 84 y 95 D.L.O.P.G.R.)
- El Recurso de Apelación sólo procederá cuando la cuantía de la causa exceda de cien unidades tributarias (100 U.T.), para el caso de personas naturales, y de quinientas unidades tributarias (500 U.T.) para el caso de las personas jurídicas.

### **8.1. EL PROCEDIMIENTO DE SEGUNDA INSTANCIA EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

- Desde la publicación en Gaceta Oficial N° 39.522 de fecha 01-10-2010, el conocimiento de la apelación contra las sentencias definitivas dictadas por los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios corresponde a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, según lo previsto en el artículo 26 numeral 24 en concordancia con el artículo 31 numeral 6 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, ya que en el artículo 26 de la nueva Ley que regula el funcionamiento del más alto Tribunal de la República, no se hizo pronunciamiento expreso alguno en relación a las apelaciones contra las decisiones de los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario, como sí fue establecido en el caso de las apelaciones contra las decisiones dictadas por los Juzgados Nacionales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
- Una vez admitida la apelación interpuesta contra la sentencia definitiva, el expediente se remite a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia para que inicie el procedimiento previsto en los artículos 99 al 105 de la novísima Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia publicada en G.O. 39.522 de fecha 01-10-2010, en el cual el legislador no previó la posibilidad de promoción de prueba al-

guna en las causas de apelaciones ante la Sala Político Administrativa.

- Por ello, resulta oportuno resaltar que la facultad probatoria de las partes en el procedimiento del Recurso Contencioso Tributario ha quedado limitado única y exclusivamente al procedimiento de primera instancia ante los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario.

## **8.2. EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

- Declarado Sin Lugar o Parcialmente Con Lugar el recurso ejercido, el Tribunal fijará en la sentencia un lapso de cinco (5) días continuos para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario. (Art. 287 COT)
- Vencido el lapso para el cumplimiento voluntario sin que éste se hubiere producido, la Administración Tributaria ejecutará forzosamente la sentencia conforme al procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código. (Art. 288 COT)

## **8.3. CAUSALES DE INADMISIBILIDAD DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

Conforme al **artículo 273** del Código Orgánico Tributario, las causales de inadmisibilidad son las siguientes:

1. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
2. La falta de cualidad o interés del recurrente; y,
3. La ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener la capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.

## 9. LAS PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

“**Artículo 269 C.O.T.:** Dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes a 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 las Confesión de funcionarios públicos cuando ésta implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes.

## 10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Blanco-Uribe, A. (2000). Los Derechos del Contribuyente en la Constitución de 1999. En: V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. LIVROSCA.

Brewer, A. (2006) Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana.

Código Civil de Venezuela. (1982) Gaceta Oficial de la República de Venezuela Número 2990 Extraordinaria, de fecha 26 de julio 1982.

Código de Procedimiento Civil Venezolano. (1990) Gaceta Oficial Número 4209 Extraordinaria del 18 de septiembre de 1990.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1.999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinaria), Diciembre 30, 1.999.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Número 6.152 (Extraordinario), de fecha 18 de noviembre de 2014. .

Fraga, L. (1998). La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria. Ediciones Funeda. Caracas

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2818, (Extraordinaria), Julio, 1, 1981.

Méndez, P. (2003). Los Efectos Suspensivos del Acto en el Recurso Contencioso Tri-

butario. Tesis de Maestría, Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela.

Moya Millan, E. (2003). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobilibros.

Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8va edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea.