

## LA CARGA DE LA PRUEBA Y LA RETROACTIVIDAD IN BONUS EN SANCIONES TRIBUTARIAS

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, con competencia en los estados Aragua, Carabobo y Cojedes, dictó la Sentencia Definitiva Nro. 1635, de fecha 18 de septiembre de 2025, en el expediente Nro. 3707, que resuelve el Recurso Contencioso Tributario interpuesto, contra la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Este fallo, que declaró Sin Lugar el recurso, ofrece una perspectiva rigurosa sobre la carga probatoria del contribuyente, no solo para desvirtuar los reparos fiscales por Impuesto Sobre la Renta (ISLR), sino también para invocar la aplicación retroactiva de la ley sancionatoria más favorable, un punto de alta relevancia en el contexto de las sucesivas reformas del Código Orgánico Tributario.

El origen de la controversia se remonta a un procedimiento de fiscalización por el ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de julio de 2017 y el 30 de junio de 2018, que culminó con un Acta de Reparación y una posterior Resolución Culminatoria de Sumario. La Administración Tributaria determinó la existencia de impuestos diferenciales por dos conceptos principales: "ingresos no declarados" y "gastos rechazados por falta de comprobación". La diferencia por ingresos no declarados, ascendente a Bolívares Soberanos (Bs. S.) 30.939,17, se fundamentó en movimientos bancarios que excedían lo reflejado en la declaración de ISLR de la contribuyente. Por su parte, los gastos

rechazados por falta de comprobación sumaron Bs. S. 7.934,32, al considerar la fiscalización que la empresa no contaba con los soportes que se ajustaran a la normativa vigente.

En sede judicial, se denunció el vicio de falso supuesto de hecho en ambos reparos. Respecto a los ingresos, la recurrente argumentó que su actividad como agente aduanal implica la recepción regular de fondos de clientes destinados exclusivamente a cubrir gastos inherentes a las operaciones aduaneras (almacenaje, impuestos, tasas y fletes), y que, por lo tanto, tales montos no constituían ingresos gravables para la sociedad mercantil. En cuanto a los gastos rechazados, afirmó poseer los soportes contables necesarios para demostrar la efectiva realización de las erogaciones.

El Tribunal, al analizar estos dos primeros puntos de la controversia, aplicó de manera estricta el principio procesal de la carga de la prueba, consagrado en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, el cual establece que las partes tienen el deber de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. A pesar de que la recurrente alegó en su escrito recursivo que demostraría sus afirmaciones en la fase probatoria, el Juzgado constató, mediante la revisión de las actuaciones, que la apoderada judicial no promovió ni ratificó ningún medio de prueba documental. De hecho, en su propio escrito de promoción de pruebas, la defensa del contribuyente admitió que, debido a la antigüedad de la controversia, "no ha sido posible ubicar las pruebas documentales que demuestran que las erogaciones realizadas por

los conceptos que en su momento fueron rechazados por la fiscalización, efectivamente existen; así como los expedientes que demuestran que los ingresos no declarados son pagos recibidos por cuenta de terceros y no ingresos de la empresa". Ante esta ausencia de actividad probatoria por parte de quien tenía la carga de desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo, el Tribunal desechó los alegatos de falso supuesto de hecho, confirmando la validez de la determinación tributaria.

El tercer y más relevante punto de la sentencia se centró en la aplicación de la ley más favorable en materia sancionatoria, específicamente la solicitud de la contribuyente de aplicar el Código Orgánico Tributario de 2020 en lugar del COT de 2014, vigente para el momento de la comisión del ilícito (período fiscal 2017-2018). La defensa invocó los principios de retroactividad in bonus y in dubio pro contribuyente, señalando que la sanción impuesta bajo el COT de 2014 (calculada en Unidades Tributarias, U.T.) resultaba en un monto sustancialmente mayor (Bs. 79.318.440,00) que el que se obtendría al aplicar el COT de 2020 (calculado en base a la moneda de mayor valor, el Euro, resultando en Bs. 14.445,59).

La base de este alegato se encuentra en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, los cuales establecen que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, salvo cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor. La jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia

ha reconocido la obligatoriedad de realizar un análisis comparativo del impacto económico de las sanciones, tanto bajo el COT de 2014 como el COT de 2020, para determinar cuál resulta ser la norma más benévola para el contribuyente. La diferencia fundamental radica en que el COT de 2014 establecía que las multas expresadas en términos porcentuales se convertirían al equivalente en U.T. al momento de la comisión del ilícito y se cancelarían con el valor de la U.T. vigente al momento del pago. En contraste, el COT de 2020 sustituyó la U.T. por el equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela.

A pesar de que la contribuyente presentó un cálculo que demostraba la ventaja económica de aplicar el COT de 2020, el Tribunal desestimó el alegato. El razonamiento judicial se centró en la necesidad de que el contribuyente probara que la sanción impuesta bajo el COT de 2014 resultaba confiscatoria o afectaba su capacidad contributiva, de conformidad con los artículos 316 y 317 de la Constitución. El fallo citó jurisprudencia de la Sala Constitucional y de la Sala Político Administrativa, que exige una "necesaria e importante actividad probatoria" por parte de los accionantes para comprobar la violación a la garantía de no confiscación, requiriendo una revisión minuciosa e integral de la relación jurídico-impositiva y la actividad financiera del contribuyente.

En este sentido, el Tribunal concluyó que, al igual que en los puntos anteriores, el recurrente no presentó ningún tipo de prueba que demostrara la capacidad contributiva de sujeto pasivo, ni que el pago de la multa

impuesta bajo el COT de 2014 lesionaría económicamente a la sociedad mercantil. Por lo tanto, al no haber prueba de que la norma de 2014 resultara confiscatoria o desproporcionada, y dado que la Administración actuó conforme a la ley vigente al momento de configurarse el ilícito tributario (ratione temporis), el Juzgado desechó la aplicación de la ley más favorable.

La Sentencia Nro. 1635, al confirmar el acto administrativo y declarar Sin Lugar el recurso, establece un precedente de estricta observancia del onus probandi (carga de la prueba) en el contencioso tributario venezolano. No basta con alegar la existencia de una norma sancionatoria más favorable o la

desproporción de la multa; el contribuyente debe desplegar una actividad probatoria exhaustiva que demuestre, de manera fehaciente, que la aplicación de la ley anterior vulnera principios constitucionales como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. La decisión final condenó al contribuyente en costas procesales y confirmó que el pago de la sanción se realizará al equivalente en Unidades Tributarias, acogiéndose a lo previsto en el Código Orgánico Tributario de 2014. Este fallo subraya la importancia de la diligencia probatoria en todas las fases del procedimiento, siendo la falta de pruebas el elemento determinante para la desestimación de todos los alegatos de la contribuyente.

*En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal Tax*

**González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C.**

**Telf.:** (+58) 212-310.85.70 / 310.85.71 **E-Mail.:** [mvaldez@gonzalezvaldez.com](mailto:mvaldez@gonzalezvaldez.com) / [rpire@gonzalezvaldez.com](mailto:rpire@gonzalezvaldez.com) / [rpacheco@gonzalezvaldez.com](mailto:rpacheco@gonzalezvaldez.com) / [vmunoz@gonzalezvaldez.com](mailto:vmunoz@gonzalezvaldez.com) / [suzcatequi@gonzalezvaldez.com](mailto:suzcatequi@gonzalezvaldez.com)



# GV&A

GONZÁLEZ, VALDEZ & ASOCIADOS - CONTADORES PÚBLICOS, S.C.

González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A), es una firma independiente que presta servicios de auditoría, impuestos y consultoría, y mantiene una alianza con Leading Edge Alliance, Inc. (LEA Global). Dado que LEA Global es una asociación de firmas independientes de servicios profesionales, este aviso de privacidad es emitido por GV&A y no cubre a ninguno de nuestros miembros independientes, socios globales o afiliados relacionados con LEA Global.

GV&A no asume compromiso alguno de manera expresa o implícita, en cuanto a la exactitud o integridad de la información contenida en esta comunicación. Antes de tomar cualquier decisión o ejercer cualquier acción que pueda impactar su negocio, recomendamos consultar con un profesional experto en la materia.

Para mayor información, favor visitar [www.gonzalezvaldez.com](http://www.gonzalezvaldez.com)

© 2025 González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A). Todos los derechos reservados. RIF: J-40848586-9.