

**APROXIMACIÓN
DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
Y EL RÉGIMEN DE EXTINCIÓN DEL DOMINIO.**

GABRIEL RUAN SANTOS*

* Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Hay que reconocer, como lo han hecho quienes me han precedido en el uso de la palabra, la difícil compatibilidad entre el ordenamiento constitucional venezolano y el recientemente creado régimen de extinción de dominio, como política criminal alternativa para enfrentar la delincuencia económica. En particular, frente a la prohibición constitucional de confiscaciones, a los principios de presunción de inocencia, del debido proceso y las garantías del proceso penal, del derecho de propiedad y de la seguridad jurídica, vulnerada por la imprescriptibilidad de la acción de extinción de dominio y la supresión de la prescripción adquisitiva, por más que se haya afirmado que es una figura necesaria en la sociedad global contemporánea, indispensable para combatir el crimen organizado, capaz de superar la lentitud y complejidad del proceso penal, supuestamente saneadora de la propiedad, destinada a encarecer los costos de la corrupción y protectora del adquirente de buena fe. El futuro y un poder judicial imparcial e independiente determinarán esta situación.

El enfoque que nos corresponde de la figura es parcial y limitado, porque es una aproximación entre los procedimientos tributarios y el régimen de la Ley Orgánica de Extinción de Dominio (LOED) sobre todo desde el ángulo probatorio, enmarcado en el principio inquisitivo. Con ocasión del cual nos proponemos detectar puntos de coincidencia en la normativa de ambos, para tratar de entender la nueva figura que se nos impone.

Observamos, en primer lugar, que ambos sistemas de normas se inspiran en el análisis economicista del derecho y en el pragmatismo eficientista, pues el régimen de extinción del dominio persigue aumentar los costos de la delincuencia económica con la supresión inmediata del disfrute o aprovechamiento de los bienes ilícitamente adquiridos o destinados a actividades ilícitas, de tal manera de impedir el efecto

práctico de los llamados “arreglos corruptos” cuyo objeto es afrontar con recursos monetarios la administración de justicia y su finalidad el ocultamiento de bienes y legitimación de capitales. En el ámbito tributario, la Administración es dotada de medios exorbitantes unilaterales para obtener el objetivo recaudatorio, vital para el funcionamiento del Estado, por encima de la justicia en el reparto de la carga tributaria. Así, mientras en un sistema se reduce el incentivo económico para la corrupción y el delito, en el otro se busca disminuir el aliciente de la evasión tributaria, originado en la reducción ilícita de la carga fiscal del contribuyente. A lo anterior se suma que ambos sistemas desarrollan potestades potencialmente ablatorias y restrictivas de los derechos de los ciudadanos, lo que también contribuye a su aproximación.

En la perspectiva economicista mencionada, se adopta un régimen de *facilitación de la prueba*, a fin de que los órganos del Poder Público encargados de la extinción del dominio ilícitamente adquirido o de la pronta recaudación de los tributos, puedan lograr con eficiencia las metas y objetivos asignados por la Constitución y las leyes. En este sentido, la doctrina ha señalado que la extinción de dominio en América o el comiso autónomo en Europa buscan proteger al Estado como víctima de la delincuencia organizada y tecnificada, y darle los instrumentos adecuados al Estado para una más pronta y amplia recuperación de los activos y recursos públicos sustraídos por los delincuentes; así como en el derecho tributario, la facilitación de la prueba de la evasión y elusión de los tributos, da poderes a la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento de la obligación de pagar los tributos, que sin esos poderes difícilmente podría lograrlo frente al conjunto masivo de los deudores de impuestos, tasas y contribuciones especiales, poco dispuestos espontáneamente a dicho cumplimiento. Por ello, el Tribunal Constitucional español ha dicho -en 1990- que en virtud del *deber de contribuir* de los ciudadanos, se crea “una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”; a lo cual añade que “este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad

del cumplimiento” y da lugar a un conjunto de instrumentos jurídicos que facilitan su función inquisitiva.¹

La acción de extinción de dominio ha sido calificada por la doctrina extranjera como una “*actio in rem*” (*actio in rem verso*, según cierta concepción) cuyo objeto específico no es la condena penal del delincuente, que sigue siendo objeto del proceso respectivo, sino la extinción judicial de la propiedad aparente y la recuperación inmediata de los bienes y efectos patrimoniales relacionados con actividades ilícitas, acotadas o delimitadas éstas por el artículo 5 de la Ley Orgánica de Extinción de Dominio²; referidas además a los bienes que se encuentren en los supuestos taxativos descritos en el artículo 8 de esa misma ley, que contiene una serie de pruebas directas y pruebas indirectas de supuestos de extinción, formuladas estas últimas con bastante ambigüedad.³

¹ Ver: Ernesto Eseverri Martínez, *presunciones legales y derecho tributario*; Instituto de Estudios Fiscales, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995, página 13. Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, FJ 3º. Expresa dicho autor: “En el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado de comprobar las situaciones tributarias a buscar, por sí mismo, la verdad material de aquéllas, sin esperar la colaboración de los interesados en el desarrollo de esa actividad, circunstancia que no se da en el proceso civil, donde rige el llamado principio dispositivo, conforme al cual son las partes quienes fijan libremente el objeto del litigio y proponen y aportan aquellas pruebas que mejor convengan a la defensa de sus intereses”. Eseverri, obra citada, página 17.

² Expresa el art. 5 citado, que se entenderá como actividad ilícita: “Toda actividad *tipificada* en la legislación contra la corrupción, la delincuencia organizada, el financiamiento al terrorismo, la legitimación de capitales y tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes, aun cuando no se haya dictado sentencia en el proceso penal correspondiente”.

³ Según el art. 8 citado, “la extensión de dominio podrá declararse respecto de bienes: 1. Derivados u obtenidos directa o indirectamente de actividades ilícitas, en los términos previstos en esta ley. 2. Utilizados o destinados en cualquier forma para actividades ilícitas, en su totalidad o en parte. 3. Que sea objeto material de actividades ilícitas. 4. Que provengan de la transformación o conversión parcial o total, física o jurídica, de los bienes previstos en los numerales 1, 2 y 3 de este artículo. 5. De origen lícito utilizados para ocultar bienes de ilícita procedencia. 6. De origen lícito mezclados con bienes de ilícita procedencia. 7. Que constituyan un incremento patrimonial no justificado, cuando existan elementos que permitan considerar razonablemente que provienen de actividades ilícitas. 8. Que constituya incremento patrimonial de toda persona, natural o jurídica, relacionada directa o indirectamente con una persona sometida a la acción de extinción de dominio, siempre que exista información razonable de que dicho incremento patrimonial se deriva de actividades ilícitas anteriores a la referida acción. 9. Que constituya incremento patrimonial de toda persona, natural o jurídica, que haya podido beneficiarse o lucrarse de los bienes, frutos, productos, ganancias, rendimientos o permutas provenientes de actividades ilícitas, sin que se demuestre suficiente y

Por ello, dicha ley autoriza al Ministerio Público a iniciar el proceso basado en *elementos de convicción suficientes* que permitan establecer objetivamente que se cumplen los requisitos iniciales de la acción indicados precisamente en la ley, como son la identificación y localización de los bienes, la acreditación del cumplimiento de los requisitos de la extinción de dominio, la identificación de los titulares aparentes y el vínculo entre éstos y el supuesto de extinción de dominio. En el entendido de que los hechos que sean materia de discusión dentro del proceso deberán ser probados por la parte que esté en mejores condiciones de obtener los medios de prueba necesarios para demostrarlos, o sea, se regirá por el principio de la “carga dinámica de la prueba” (art. 37 de la LOED). A lo cual añade la misma disposición que “el juez o jueza realizará el análisis probatorio considerando los hechos suficientemente demostrados, a través de un balance de probabilidades”.

Lo anterior, ha llevado a la doctrina extranjera en la materia, según lo informan los autores venezolanos Emilio Urbina Mendoza y Rafael Simón Jiménez, a afirmar que el sistema judicial de la extinción de dominio: “No exige la demostración de sus presupuestos bajo el criterio de certeza o más allá de la duda razonable, pues basta realizar un juicio de valor conforme al balance de probabilidades”. A lo cual añaden: “Esto nos lleva al punto crítico de la extinción de dominio, relativa al cúmulo probatorio. Como se indicó, no requiere la certeza o plena prueba, indispensablemente exigible para cualquier juicio de naturaleza penal. Al bajar la interpelación de la valoración probatoria, lo más resaltante estriba en la capacidad de establecer presunciones legales, basadas en indicios – concurrentes y razonables- objetivamente contemplados en la ley”.⁴ Podríamos entender nosotros, entonces, que el proceso de

fehacientemente el origen lícito de dicho incremento patrimonial. 10. Que constituyan ingresos, rentas, frutos, productos o ganancias derivados de los bienes relacionados directa o indirectamente con actividades ilícitas. 11. De origen lícito cuyo valor sea equivalente a cualquiera de los bienes descritos en los numerales anteriores, cuando no sea posible su localización, identificación, incautación, aseguramiento preventivo o decomiso. 12. De origen lícito, cuyo valor sea equivalente a cualquiera de los bienes descritos en los numerales anteriores, cuando se acredite el derecho de un tercero de buena fe sobre dichos bienes”.

⁴ Emilio Urbina Mendoza y Rafael Simón Jiménez; el comiso autónomo y la extinción de dominio en la lucha contra la corrupción; Colección Allan R. Brewer Carías, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UCAB N° 3; Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021, página 190.

extinción de dominio se instaura con una prueba indiciaria de los supuestos legales, que permita inferir o deducir, según el caso, el origen o destino ilícitos del bien, generando de inmediato la medida cautelar necesaria y trasladando al titular aparente la carga de demostrar la adquisición de buena fe del bien o de los hechos que hacen improcedente la aplicación del régimen de extinción. Esta contraprueba podría ir en contra del indicio, hecho base o indicador, cuya prueba plena corresponde al Ministerio Público, o contra la indicación inferida, deducida o presunta. En todo caso, lo que determina el inicio del procedimiento es el estándar de prueba del *balance de probabilidades* surgidas de los indicios (graves, precisos y concordantes) en el cual debe predominar que el hecho indicado o presumido sea más probable que improbable.

Por otra parte, a los efectos de la determinación de la obligación tributaria, el contribuyente debe previamente cumplir con una serie de deberes formales de información, cuyo incumplimiento es severamente castigado. Esta circunstancia permite a la Administración Tributaria iniciar los diversos procedimientos de determinación, verificación, inspección o fiscalización, con una base cierta de datos, y obtener de la actividad formal de los contribuyentes o de los funcionarios fiscales o de los archivos administrativos, una serie de indicios que le permiten formular sus reparos o imputaciones de infracción a los obligados tributarios, con la ventaja unilateral de que los actos administrativos que los contienen están amparados con una prerrogativa: la presunción de veracidad y legitimidad del acto administrativo. La cual dota al acto de efectos coercitivos y además, traslada la carga de la prueba al contribuyente, según el criterio mineralizado de la jurisprudencia. En este cuadro, reconocemos con claridad la situación de sujeción del contribuyente (“status subjectionis”, según Jellinek) señalada por el Tribunal Constitucional español, semejante a la del régimen de extinción de dominio, en lo que respecta a la restricción de los derechos individuales.

En cuanto a la carga de la prueba tributaria, aunque el artículo 300 del COT remite a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, del Código Civil y otras leyes de la República en la materia, especialmente los artículos 506 del CPC y 1354 del CC, desde hace tiempo se afirma en doctrina que el principio tradicional de distribución de dicha carga (“actor incumbit probatio”) debe ser complementado, modificado

y hasta alterado con el *principio de facilidad de la prueba*, en virtud del cual la carga se desplazaría hacia aquella de las partes para la cual resulte más fácil el aporte concreto de la prueba al proceso, según los principios de buena fe e igualdad procesal, lo cual se aproximaría al principio de la carga dinámica probatoria de la extinción de dominio.⁵ Así, generalmente, los deberes formales de los contribuyentes, las facultades inquisitivas de la Administración y sus archivos colocan, en principio, sobre esta última la mencionada carga, y sobre el contribuyente la relativa a los hechos objeto de la contabilidad, en ciertos tributos.

Partiendo de las premisas mencionadas, podemos observar ciertas coincidencias entre el régimen probatorio fiscal y el de la extinción de dominio. Así, notamos que el Código Orgánico Tributario (art. 142) prevé que la Administración Tributaria podrá determinar sobre base presunta, y no sólo sobre base cierta, la obligación tributaria, cuando se den los indicios previstos en esa disposición, u “otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente”. Al efecto, la norma del artículo 143 del COT autoriza el uso de indicios valederos o pruebas indirectas, como son los hechos relevantes de otros tributos y períodos fiscales, la comparación de resultados reales de inventarios físicos y montos registrados en contabilidad, los incrementos patrimoniales no justificados, el capital invertido en la explotación, los volúmenes de transacciones económicas, el rendimiento normal del negocio de empresas similares, el flujo de efectivo no justificado, el movimiento de las cuentas bancarias, el nivel de vida de la persona natural, la aplicación de estándares económicos, los cuales pueden dar lugar a indicaciones o presunciones, según el grado de probabilidad. En algunos supuestos, la norma indica adicionalmente reglas de valoración obligatorias. A nuestro juicio, esta norma se aproxima a la del numeral 1 del artículo 37 de la LOED, según la

⁵ Ver: Luis Fraga-Pittaluga: *la defensa del contribuyente*; Editorial Jurídica Venezolana-Asociación Venezolana de Derecho Tributario; Serie Estudios N° 130; Caracas 2021, páginas 513 y 514. Expresa este autor: “Las aseveraciones contenidas en las actas fiscales no siempre tienen el efecto de trasladar la carga de la prueba a los contribuyentes, pues tales afirmaciones no podrían excluir la aplicación del principio de facilidad de la prueba, según el cual cada parte tiene la carga de aportar al juicio aquellas pruebas que estén en su poder o a su alcance y a las que, en cambio, no puede o no tiene por qué tener acceso la parte contraria”. Fraga-Pittaluga, obra citada, página 459.

cual se presumirá el origen ilícito de los bienes y efectos patrimoniales cuando *resulte evidente la desproporción* entre el valor de los bienes y efectos de que se trate y los ingresos de origen lícito del titular aparente.

Hacemos referencia a la norma del artículo 16 del COT, referente a las facultades de recalificación de los actos y situaciones que configuren hechos impositivos, así como también, para desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos, y en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. En particular, recordamos la realización de ventas intermedias innecesarias de inmuebles destinadas a fraccionar el ingreso, distorsionar el costo y postergar indefinidamente el pago del impuesto sobre la renta. Esta norma se aproxima mucho a la del numeral 3 del artículo 37 de la LOED, relativa a la presunción de origen ilícito de aquellos bienes cuya transferencia se haya realizado mediante operaciones que dificulten o impidan su localización o destino y que carezcan de justificación legal o económica.

Desde luego que hay una similitud importante entre el llamado “régimen de transparencia fiscal internacional”, establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en sus artículos 98 y siguientes, para afrontar el tema de los “paraísos fiscales” o jurisdicciones de baja imposición fiscal, destinado esencialmente a desmontar el ocultamiento o deslocalización de rentas gravables, mediante un sistema de presunciones relativas o “*juris tantum*”, con el objeto de facilitar la tarea de la Administración Tributaria, impedida usualmente de obtener la prueba directa de los hechos en el extranjero. Esta norma se aproxima a la del numeral 2 del artículo 37 de LOED, según la cual se presumirá el origen ilícito de “aquellos bienes y efectos patrimoniales cuando se haya producido el ocultamiento de la titularidad o de cualquier poder de disposición sobre los bienes, mediante la utilización de personas naturales o jurídicas, entes sin personalidad jurídica interpuestos, paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la verdadera titularidad de los bienes”.

En las leyes tributarias existe una diversidad de normas que permiten establecer la ocurrencia de hechos impositivos -principales o

sucedáneos- por vía presuntiva y derivar de ello las consecuencias fiscales. Podemos citar algunos ejemplos ilustrativos del uso de este medio para facilitar la prueba de la obligación tributaria, a partir de indicios que podrían conducir o no a la demostración de la realización de un hecho imponible. Así, por ejemplo, nos encontramos con la disposición de la Ley del Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, que califica como transferencia gratuita entre vivos, sujeta al impuesto de donaciones, toda operación económica en la cual se obtenga una utilidad sin que a cambio haya debido soportarse una obligación onerosa, salvo prueba en contrario.⁶ En este mismo sentido, la venta ficticia que se haga de un bien, sin que el comprador tenga capacidad económica para el pago del precio, podría ser recalificada como una donación gravable, sujeta al pago del impuesto respectivo. Según esa misma ley, constituyen patrimonio gravable del causante de la sucesión por causa de muerte, ciertos bienes que hayan sido enajenados a posibles herederos, con determinada antelación a la muerte del *de cujus*.

Queda sujeto al impuesto sobre la renta, como interés gravable presunto, toda suma o valor excedente que se obtenga a cambio por la entrega de un capital, salvo prueba en contrario. En cuanto a los llamados incrementos de patrimonio no justificados, indicados en el artículo 143 del COT, ellos podrían ser el hecho base para que la Administración pudiera presumir razonadamente la existencia de rentas ocultas, no declaradas a los efectos del impuesto sobre la renta, dentro de un procedimiento de determinación por renta presunta, y correspondería en el caso al contribuyente la prueba de la justificación legal de dicho incremento, así como del hecho de haber declarado la renta que lo produjo en su oportunidad y pagado el impuesto correspondiente, con la dificultad que acompaña muchas veces a esta comprobación. Así también los flujos de efectivo no justificados, como indicio o hecho base, podrían dar lugar a que la Administración presuma, según lo previsto en el artículo 143 del COT, la omisión de ingresos gravables o la existencia de bienes ocultos pertenecientes al patrimonio del contribuyente. En este último supuesto, la Administración suele tomar como indicios

⁶ Ver: art. 73 de la Ley de Impuesto de Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos y art. 16 del COT.

los fondos reportados en las cuentas bancarias del contribuyente; en tal eventualidad, correspondería al contribuyente demostrar que se trata de ingresos declarados, no gravables o cantidades de dinero que carecen de la cualidad de ingresos, recibidos por causas diferentes. En el ámbito del impuesto al patrimonio, es usual que se presuma legalmente que quien aparezca como titular de un bien, en cualquier registro público u oficial, se considere propietario del bien y deba ser incluido en la base imponible de dicho impuesto.

En los supuestos mencionados se trata generalmente de presunciones o pruebas indirectas de hechos imponibles establecidas a partir de indicios probados, que admiten la prueba en contrario relativa al indicio como hecho base o al procedimiento lógico posterior que lleva a la determinación del hecho desconocido; dichos indicios “son elementos, hechos y circunstancias, que por su vinculación o conexión con el hecho imponible, permiten determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria”, como los define el artículo 141 del COT.

Pero también en el derecho tributario existen casos de presunciones absolutas, que no admiten la prueba en contrario, y las ficciones jurídicas, que son normas y no instrumentos probatorios, que permiten atribuir iguales consecuencias jurídicas para hechos desiguales, cuyo tratamiento no podríamos abarcar en esta breve exposición, pero que revelan claramente el principio de facilitación de la prueba.

Aunque en el derecho tributario ha habido siempre una severa resistencia a la creación de sanciones aplicables a partir de la base de indicios, no podemos dejar de mencionar el delito de defraudación o estafa tributaria, para el cual la norma del artículo 120 del COT prevé doce hipótesis indiciarias, las cuales sólo podrían tener el valor de prueba plena mediante el concepto de cúmulo indiciario, que demuestre sólidamente la culpabilidad del contribuyente. Sin embargo, existen hipótesis controversiales, que establecen infracciones que la doctrina y la jurisprudencia califican de objetivas, pues no requieren de la prueba de la culpabilidad, ni admiten circunstancias subjetivas de graduación de la responsabilidad, como son algunas de las aplicadas en el campo del impuesto al valor agregado.

A modo de conclusión, consideramos que la facilitación probatoria y la utilización de la prueba indiciaria tanto en los procedimientos

tributarios como en el proceso de extinción del dominio sobre bienes o efectos patrimoniales de origen ilícito, nos permite conocer mejor la naturaleza y funcionamiento de este último y la similitud entre las funciones de la Administración Tributaria y del Ministerio Público en los ámbitos respectivos, a fin de poder establecer en qué medida esta innovación legislativa sería compatible con los principios constitucionales y pudiera cumplir verdaderamente la finalidad que le asigna la Organización de las Naciones Unidas y las convenciones internacionales que la regulan. Y finalmente, deberíamos estar atentos porque no podríamos excluir la posible comunicación que pudiera establecerse en el funcionamiento de las mencionadas instituciones, ambas teóricamente destinadas a la defensa de los recursos materiales del Estado.

Caracas, junio de 2023.