

## Comentarios Monograficos

### APOSTILLAS SOBRE LA TÉCNICA PROBATORIA DE LA CONTABILIDAD

Humberto Romero-Muci  
*Profesor de Derecho Financiero en la  
Universidad Católica Andrés Bello*

**Resumen:** *Para el derecho la contabilidad es una cuestión de hecho, como tal susceptible de prueba. El presente trabajo responde a las preguntas sobre (i) qué se prueba, (ii) cómo se prueba y (iii) qué valor tienen la prueba de la contabilidad, particular en sus manifestaciones a través de (i) la información contable, (ii) las anotaciones de los hechos contables y sus respaldos, (iii) los libros y registros especiales de contabilidad y los estados financieros, así como las reglas y principios de contabilidad.*

#### I. INTRODUCCIÓN

Para el derecho la contabilidad constituye una **cuestión de hecho**. Como tal es susceptible de prueba. Su significación para el derecho requiere su demostración conforme los medios, en la oportunidad y con el valor probatorio que este le reserva para su legítima y válida consideración.

Para nuestro tema, las preguntas obligadas a este respecto son: (i) qué se prueba, (ii) cómo se prueba y (iii) qué valor tiene la prueba de la contabilidad.

La prueba de la contabilidad versa sobre (i) la información contable, (ii) las anotaciones de los hechos contables y sus respaldos, (iii) los libros y registros especiales de contabilidad y los estados financieros y finalmente, sobre (iv) las normas y técnicas de contabilidad.

Dada la naturaleza comunicacional o informativa de la contabilidad, la acreditación de tales hechos opera fundamentalmente por medios documentales, esto es, aquellos capaces de reproducir las declaraciones de conocimiento a que se refiere dicha información. Los (i) documentos pueden ser o no escritos, escritos y no firmados (libros de contabilidad y registros especiales, comprobantes, papeles domésticos o de trabajo, documentos electrónicos), escritos y firmados “o instrumentales” (estados financieros, certificaciones y dictámenes de auditoría, contratos y soportes firmados), aunque existen otros recursos directos e indirectos que son también idóneos y conducentes para la demostración de dicha información como hecho. Entre ellos destacan como mecánicas procesales particulares, (ii) la **exhibición de documentos instrumentales** en poder del adversario o de un tercero<sup>1</sup> y los (iii) **informes** que se encuentren o que consten en documentos, libros, archivos, que se hallen en oficinas públicas, bancos, asociaciones, sociedades civiles, mercantiles, aunque no sean parte

---

1 Artículo 436 del Código de Procedimiento Civil.

en el juicio<sup>2</sup>. A ello se añaden probanzas particulares como (iv) la *prueba pericial* para generar convicción mediante conocimientos especializados sobre la información y particularmente la técnica contable, incluido el testimonio pericial, (v) la *inspección o reconocimiento judicial* de dichos documentos o partes de ellos, (vi) las *reproducciones o fotocopias* de documentos escritos o no.

#### 1. *La prueba documental*

Tanto los *libros de contabilidad y registros especiales*, como los *estados financieros*, son *pruebas documentales*, susceptibles de diferenciación entre (i) *objeto documental*, que es el elemento material que contiene el hecho incorporado, (ii) el *contenido del documento*, que es el hecho que se incorpora al objeto, que puede ser una representación, declaración de voluntad o conocimiento hecha por una persona (parte o tercero) y (iii) el *acto de documentación*, que consiste en la transcripción o impresión del contenido en el objeto, siendo este el aspecto formativo del documento, que incluye la autoría, la data, que son la atestación del tiempo y lugar de la declaración a fin de vincularla con el objeto y todas aquellas menciones que conforme a la ley, permiten calificar ciertos documentos para que adquieran mayor o menor categoría probatoria<sup>3</sup>.

En el caso de la contabilidad hay que distinguir entre (i) el objeto o elemento material que son *los libros y registros especiales de contabilidad y los estados financieros*, (ii) el fondo del documento, que son los *hechos contables*, que se hacen constar, mientras que (iii) el acto de documentación es la transcripción, representación o impresión del contenido en el objeto, que se verifica mediante *las anotaciones o registros, las certificaciones o dictámenes* de dichos *hechos contables*, lo cual se contiene, como se dijo, en *los libros y registros especiales de contabilidad y en los estados financieros*.

Dada la distinción anterior, el contenido del documento contable (hecho contable) tiene un valor probatorio propio según su naturaleza, distinto del valor probatorio del documento en sí (libros de contabilidad, registros especiales y estados financieros).

Pero, permítasenos una aclaración adicional: en lo que a los documentos se refiere, debemos distinguir entre (i) los libros y registros contables como documentos sin firma y (ii) los estados financieros como documentos o instrumentos privados firmados por su autor o por un tercero.

#### A. *Los libros y registros especiales de contabilidad*

Según el Código de Comercio los libros de comercio obligatorios son los de inventario, mayor y diario, los cuales deben ser llevados en forma regular y conforme a las exigencias normativas *ex* artículos 32, 33, 34, 35, 36 y 37. Los libros auxiliares para tener valor probatorio requieren cumplir con los mismos requisitos que los obligatorios<sup>4</sup>.

Obsérvese que la información que legalmente es susceptible de prueba es la contenida en el *asiento* o anotación en la *cuenta* o *partida* respectiva. Repetidas veces el Código de

2 Artículo 433 del Código de Procedimiento Civil.

3 *Vid.*, para toda explicación sobre el valor probatorio y la impugnación de los medios documentales, Jesús Eduardo Cabrera Romero, *Contradicción y control de la prueba legal y libre*, Tomos I, Editorial Jurídica Alva, Caracas 1997, p. 392.

4 Artículo 39 del Código de Comercio.

Comercio hace énfasis en tal concepto como base de la información contable<sup>5</sup>. Emblemático es el texto del artículo 38 al señalar que “...**los asientos de los libros solo harán fe contra su dueño...**”. Aunque el Código de Comercio no explica en qué consiste el asiento, su esencia formal corresponde a la técnica contable. Se trata de la anotación básica o representación del hecho contable, el cual ocurre, como se explicó con precedencia, por partida doble, esto es, cada asiento tiene su contrapartida por el mismo valor. La causa del hecho contable se asienta en el Debe y su efecto en el Haber. El asiento o asientos, así como su contrapartida, se registran en una cuenta que es la representación de un elemento patrimonial, sea de activo, pasivo o patrimonio (en este último, entre otros, de ganancia o pérdida), permitiendo el control de su situación y evolución cualitativa y cuantitativa. De modo que, el asiento es solo una anotación cualitativa y cuantitativa del hecho contable. ***El asiento no debe confundirse con el soporte de la transacción económica que subyace al hecho contable, esto es, la transacción que se representa contablemente.***

Como contabilizar es interpretar correctamente el hecho contable, la traducción correspondiente, esto es, la atribución de significado técnico del evento o transacción a la que se refiere el soporte, se concreta en el asiento que se registra en la cuenta o cuentas respectivas. Un mismo hecho puede ser representado, a la vez, cronológicamente en el libro diario y analíticamente en el libro mayor.

Para fines mercantiles, el asiento tiene valor probatorio por sí mismo. Los ***soportes o comprobantes***<sup>6</sup>, por el contrario, son objeto de prueba distinto, aunque que se complementan con los asientos o anotaciones contenidos en los libros de contabilidad, para dar fundamento a los asientos.

Por el contrario, en materia tributaria, el asiento no tienen valor probatorio por sí mismo. La eficacia de la prueba contable surge de la concordancia de los asientos y de los soportes, según confirma el artículo 91 de la Ley de impuesto sobre la renta. Del mismo modo ocurre en materia bancaria<sup>7</sup>, donde la Ley de la materia prescribe que el efecto probatorio de

5 Artículo 34 del Código de Comercio: “En el libro diario se asentará día a día las operaciones que haga el comerciante, de manera que cada partida exprese claramente quien es el acreedor y quien el deudor, en la negociación a la que se refiere o se resumirán mensualmente, por lo menos los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, se conserven todos los documentos que permiten comprobar tales operaciones, día por día”.

Artículo 36 del Código de Comercio: “Se prohíbe a los comerciantes: 1. alterar los asientos el orden y fecha de las operaciones descritas, 2. dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos, 3. poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras, 4. borrar los asientos o parte de ellos, 5. arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros”.

Artículo 37 del Código de Comercio: “Los errores y omisiones que se cometieren al formar un asiento se salvarán en otro distinto, en la fecha en que se notare la falta”.

6 Esa diferencia entre los libros, sus asientos y los soportes o comprobantes se deduce de las referencias de los artículos 34 (“...se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día”) y 44 (“Los libros y sus comprobantes deben ser conservados durante diez años, a partir del último asiento”) del Código de Comercio.

7 Artículo 221. “Los libros de contabilidad llevados por los bancos, entidades de ahorro y préstamo, otras instituciones financieras, casas de cambio y demás empresas sujetas a esta Ley, serán ajustados a las disposiciones del Código de Comercio, de esta Ley y de las normas que dicte la Superintendencia; adminiculados con los documentos acreditativos de los asientos allí registrados, podrán hacer pruebas en la misma forma en que lo determina el citado Código.

los asientos surge de su concordancia con el soporte respectivo y reenvía sus efectos probatorios al Código de Comercio, el cual, como vimos, afirma el valor probatorio autónomo del asiento de operaciones comerciales entre comerciantes. Somos de la opinión que, la antinomia en cuestión se resuelve entendiendo el valor probatorio autónomo de los asientos solo para los casos de operaciones bancarias con comerciantes y por motivos comerciales, según las reglas del Código de Comercio. Cuando se trate de operaciones con no comerciantes, la eficacia probatoria del asiento requerirá su concordancia con los soportes respectivos. Sobre esto volveremos mas adelante. Por ahora, lo importante es hacer notar la diferencia entre ambos objetos de prueba.

Como veremos, para los asientos, el cruce de información entre comerciantes hace prueba entre estos a favor y en contra. Frente a terceros, solo en lo que perjudique al comerciante, quedando a salvo que el tercero no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan.

En efecto, como quiera que los libros de comercio son documentos que emanan de su autor, solo hacen fe en contra del comerciante<sup>8</sup>. Esta es la consecuencia jurídica que resulta del principio jurídico contenido en el apotegma, según el cual nadie puede crearse un título para sí (*Nemo sibi adscribit*).

Ahora bien, quien quiera hacer valer contra el comerciante la información contenida en los libros de comercio, debe soportar aquella parte de la información contenida en los libros que le favorezca al mismo o simplemente le sea perjudicial a quien los haga valer. Su eficacia probatoria esta prevista genéricamente en los artículos 1401 y 1402 del Código Civil. Entre comerciantes, las anotaciones contenidas en los libros hacen fe recíprocamente de las operaciones de comercio entre aquellos, para lo cual es esencial la prueba de que ambos sujetos son comerciantes y que la operación a probar es un acto de comercio<sup>9</sup>.

La experticia contable, la exhibición, la prueba de informes son las mecánicas procesales idóneas para establecer la información contenida en los libros de contabilidad. Cualquier falsedad imputable a los libros (material o ideológica) tiene que ser demostrada mediante prueba en contrario, quedando a salvo la relativa a su legalización, la cual, como tal declaración de una autoridad pública, solo es susceptible de tacha de falsedad *ex* artículo 1.380 del Código Civil.

Además, los posibles errores y omisiones de anotación que el comerciante detecte a tiempo, pueden ser rectificadas en la forma prevista legalmente, esto es, salvándolos en otros asientos distintos a aquel en que se notare la falta. Conforme al artículo 37 del Código de Comercio, el error no puede ser borrado, o sometido enmendadura, raspadura, interlineaciones o notas al margen, sin riesgo de que comprometa la regularidad de la forma de llevanza del libro y en consecuencia su valor probatorio.

---

Los libros auxiliares de contabilidad pueden ser aprovechados por éstos en juicio, siempre que reúnan todos los requisitos que al efecto prescriben el Código de Comercio, esta Ley y las normas que establezca la Superintendencia.”

8 Artículo 1377 del Código Civil: “Los libros de los comerciantes hacen fe contra ellos; pero la parte contraria no podrá aceptar la favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan”. Artículo 38 del Código de Comercio: “...los asientos de los libros solo harán fe contra su dueño, pero la otra parte no podrá aceptar lo favorables in admitir también lo adverso que ellos contengan”. (Principio de indivisibilidad de la confesión Artículo 1404 del Código Civil).

9 Artículo 38: “Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores hacen prueba entre comerciantes por hechos de comercio...”.

Además, en lo que respecta a las falsedades que detecte el comerciante, no salvadas en la forma prevista *ex* artículo 37, visto que los libros también tienen efectos confesorios, las declaraciones de conocimiento contenidas en los asientos y registros contables, pueden ser revocadas mediante la prueba de error de hecho *ex* artículo 1404 del Código Civil.

Es bueno advertir que, la nota que debe estampar el Registrador Mercantil o en su caso el Juez de Comercio (también llamado acto de “**legalización de los libros**”), que se coloca en el primer folio sobre el número de estos en los libros de inventario y diario, con su firma, fecha y sello de la oficina, como condición de eficacia de dichos objetos probatorios y, como acto de documentación, no lo convierte en documento público. La certificación del Registrador solo hace fe pública, y es una atestación de que esos son los libros del comerciante de que se trata, de su extensión en número de páginas y la fecha y lugar de la certificación<sup>10</sup>. Tal certificación es una manifestación de voluntad administrativa que solo busca garantizar con eficacia *erga omnes*, la identidad de los libros como objeto o medio de documentación de la información contable, pero jamás la autenticidad ni la integridad de su contenido, razón por la cual no tiene otra virtualidad probatoria que la que la propia Ley le reconoce como declaraciones de conocimiento del comerciante sobre su situación patrimonial tal como en ellos esta expuesta, en el orden y condiciones que pauta el propio Código de Comercio en sus artículos 32 al 39 y la técnica contable<sup>11</sup>. En consecuencia, los únicos asientos válidos son los que se anoten en dichos libros legalizados y los que se registren con posterioridad a la legalización.

En el caso de las entidades financieras, la Superintendencia de Bancos, esta facultada para establecer mediante normas de carácter general, los términos y condiciones en que podrán realizarse los asientos contables y demás anotaciones producidas a través de procedimientos mecánicos y computadoras, sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente, para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados, por lo menos trimestralmente. Los libros necesarios y los auxiliares firmados con arreglo al procedimiento y a los requisitos fijados por la Superintendencia, tendrán valor probatorio pleno, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Comercio<sup>12</sup>. Incluso, la Superintendencia podrá establecer y regular sistemas electrónicos de contabilidad, caso en el cual sustituirán los libros de contabilidad que requiere el Código de Comercio. En este supuesto, dichos sistemas tendrán el mismo valor probatorio que el Código de Comercio le asigna a los libros de contabilidad y se regirán, en cuanto sea aplicable, por las disposiciones que sobre exhibición de libros de contabilidad contiene el referido Código<sup>13</sup>.

---

10 Artículo 33 del Código de Comercio.

11 La legalización constituye un acto que tiene por objeto la adveración o identificación material de los libros en blanco a utilizar por el empresario para asiento de sus operaciones (y actas) o de los estados y libros ya formados, contra el posible riesgo de desmembración de su estructura o sustitución de las hojas. Se trata, pues, de un acto de intervención administrativa y documentación pública en el tráfico mercantil, de carácter cautelar (limitado a la incolumidad extrínseca o material) y de autenticación externa, no de fondo, en el sentido de que se acredita la existencia del medio y su estado (en blanco o ya utilizado), pero no la veracidad de su contenido. La legalización se refiere a la autenticidad del documento, pero no a su valor probatorio intrínseco. La legalización de los libros obligatorios da lugar al cumplimiento del deber de llevanza, evitando así las posibles sanciones y pérdida de beneficios que se derivan de la falta de contabilidad.

12 Artículo 222. de la Ley general de bancos y otras instituciones financieras.

13 Artículo 223 de la Ley general de bancos y otras instituciones financieras.

Para fines fiscales, además de exigirse la llevanza regular de los libros legales de contabilidad, los asientos solo hacen prueba en conexión con los soportes que los respaldan, entre ellos las facturas, recibos y los comprobantes de pago e ingreso. Así lo establece la parte final del artículo 91 de la Ley de impuesto sobre la renta, cuando señala que “[...] **Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos**”. De modo que, el *valor probatorio de los asientos contables* como insumo para la determinación del Impuesto sobre la Renta y demás tributos, estará condicionado por su consistencia con otros documentos soportes o comprobantes que sean causa y efecto de la transacción.

En virtud del principio que postula como finalidad del procedimiento administrativo y judicial, el establecimiento de la “**verdad**”<sup>14</sup>, en caso de inconsistencias entre las declaraciones tributarias y los libros de contabilidad prevalecen los asientos contenidos en estos últimos que sean consistentes con los soportes y comprobantes que respaldan la transacción objeto de registro. Del mismo modo, en caso de inconsistencia entre los asientos de contabilidad y los comprobantes correspondientes, prevalecen estos últimos.

En el caso de las erogaciones, uno de los elementos probatorios fundamentales, es la factura comercial. Este es el instrumento fiscalmente idóneo para demostrar una transacción y su cuantía, sea que corresponda a un costo<sup>15</sup> o a un gasto, pero no es el único. En atención al principio de libertad probatoria<sup>16</sup>, la erogación también puede demostrarse mediante los contratos que soportan la transacción (causa) y los instrumentos de pago correspondientes (efecto). Fuera de estos límites formales, no es dable exigir otras comprobaciones para probar la erogación.

Así se ha pronunciado la jurisprudencia patria al referirse al alcance de la norma del artículo 91 en comentarios, señalando que: “**Las citadas disposiciones regulan las obligaciones contables y fiscales que deben cumplir los contribuyentes del impuesto sobre la renta; en concreción de dichas normas la Administración ejerce sus potestades de vigilancia, investigación y control fiscal, con la finalidad de determinar no sólo la legalidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes; sino la sinceridad que merezcan las mismas**”<sup>17</sup>.

---

14 Artículo 12 del Código de Procedimiento Civil.

15 Artículo 23, párrafo primero de la Ley de impuesto sobre la renta: “El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanada directamente del vendedor, siempre que los precios no sean mayores que los normales en el mercado. Para ser aceptadas como prueba de costo, en las facturas deberá aparecer el número de Registro de Información Fiscal del vendedor, salvo cuando se trate de compras realizadas por el contribuyente en el exterior, en cuyo caso, deberá acompañarse de las facturas correspondientes. No constituirán prueba de costo, las notas de débito de empresas filiales, cuando no estén amparadas por los documentos originales del vendedor.

16 Artículo 156 del Código Orgánico Tributario: “Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras”. Del mismo modo, sobre la libertad probatoria, Artículo 395 del Código de Procedimiento Civil.

17 Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 21 de marzo de 2007, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, caso *Loffland Brothers de*

El criterio expuesto por la sentencia parcialmente transcrita, es de particular utilidad para comprender que, la *suficiencia* de la prueba de las operaciones realizadas por los contribuyentes, se configura a partir de la consistencia entre (i) la representación de estas en la contabilidad (ii) con los demás soportes o comprobantes que demuestren la operación respectiva y en ningún caso es dable exigir algún otro requerimiento adicional o alguno en específico, como lo sería, por ejemplo, la pretendida demostración de la efectiva prestación del servicio que origina la erogación o la factura comercial, respectivamente. Siendo satisfactorio el soporte contable y congruente con el asiento correspondiente a la transacción de que se trate, la prueba es suficiente para la acreditación procesal del hecho como tal. Así lo ha sentado la Sala Político Administrativa, al indicar que aparte de la concordancia entre el asiento y el comprobante, **“...no basta con la sola existencia física del comprobante de contabilidad para dar por probada y demostrada la erogación, sino que es necesario examinar ‘la fe’ que éste merezca para así poder precisar su valor probatorio, para lo cual tanto la autoridad administrativa como la judicial tienen amplias facultades de apreciación”**<sup>18</sup>.

Por lo tanto, el examen de la eficacia probatoria del soporte se limita a este. Es menester precisar que, esa evaluación (apreciación) de la eficacia probatoria del soporte no es caprichosa, ni libre, sino conforme a la *sana crítica*<sup>19</sup>, esto es, la valoración y apreciación de la prueba debe razonarse y motivarse por el juzgador, quien en todo caso debe usar la lógica y las máximas de experiencia<sup>20</sup>. Además, en la fijación de los hechos contables los jueces también pueden fundamentar la interpretación de los asientos y soportes de la contabilidad **“... en los conocimientos de hecho que se encuentren comprendidos en la experiencia común o máximas de experiencia. [Además...en] la interpretación de contratos o actos que presenten oscuridad, ambigüedad o deficiencia, los Jueces se atenderán al propósito y a la intención de las partes o de los otorgantes, teniendo en mira las exigencias de la ley, de la verdad y de la buena fe.”**<sup>21</sup>

---

Venezuela, C. A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional), en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Marzo/00499-22307-2007-1998-14870.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Marzo/00499-22307-2007-1998-14870.html)

- 18 Sentencia de fecha 28 de enero de 2003, con ponencia de la Magistrada Yolanda Jaimés, caso *Elementos Prefabricados, C.A. (ELPRECA) vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/enero/00034-280103-2002-0802.htm](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/enero/00034-280103-2002-0802.htm)
- 19 Artículo 273 del Código Orgánico Tributario: *“A los efectos de la promoción, evacuación y valoración de las pruebas, los jueces tendrán por regla las disposiciones que al efecto establezca el Código de Procedimiento Civil, el Código Civil y otras leyes de la República”*. Por su parte el Artículo 507 del Código de Procedimiento Civil, ordena que *“A menos que exista una regla legal expresa para valorar el mérito de la prueba, el Juez deberá apreciarla según las reglas de la sana crítica”*.
- 20 *Vid.*, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomos I, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 395.
- 21 Artículo 12 del Código de Procedimiento Civil. En ningún caso esa facultad interpretativa del Juez puede configurar el vicio de ultrapetita en la sentencia. Así lo ha decidido la Sala Político Administrativa al señalar que: *“...por el hecho de que el Juzgado de la causa haya analizado las Condiciones Generales del Contrato que se encuentran en la guía aérea, en donde concluyó que, ciertamente, existe una relación contractual entre la sociedad de comercio contribuyente y los usuarios del servicio, no significa que haya incurrido en el aludido vicio de ultrapetita, pues de acuerdo con la norma parcialmente transcrita los jueces están facultados para interpretar contratos u actos cuando exista ambigüedad u oscuridad; razón por la cual resulta forzoso para esta Sala desestimar el vicio denunciado. Así se declara”*. Sentencia de fecha 2 de Diciembre de 2008, con ponencia de

Habiendo congruencia entre el asiento y sus soportes, cualesquiera que estos sean en atención al principio de libertad probatoria de la transacción objeto de prueba, el medio es *suficiente* para la acreditación del hecho contable. Esta es la razón precisa del porqué no es necesario ratificar mediante testimonial de su autor, dichos respaldos o comprobantes cuando son documentos privados emanados de terceros (*i.e.*, facturas, contratos), pues de la forma dicha solo sería viable cuando el documento emanado del tercero se promueva de forma autónoma y no se valore en congruencia con el asiento contable que lo representa en los libros de contabilidad respectivos<sup>22</sup>. Si el asiento no es congruente con el soporte representado en documento privado emanado de tercero en el juicio, siendo que los soportes privan sobre la información contenida en el asiento, entonces el documento privado no es prueba suficiente (inconducente) del hecho contable y deberá ser ratificado en juicio mediante testimonial para dar valor probatorio a la transacción a la que se refiere *ex* artículo 431 del Código de Procedimiento Civil<sup>23</sup>.

De otro lado, el requerimiento del artículo 92 de la Ley de impuesto sobre la renta, según el cual “[...a] todos los efectos previstos en [esa] Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes [facturas] como prueba de haberse efectuado el desembolso...”, es única y exclusivamente a los fines del control fiscal y, en modo alguno, tiene incidencia material sobre la veracidad del gasto incurrido y sobre el derecho a la deducción del mismo.

En efecto, la razón de ser de la norma aludida no es otra que el control fiscal, toda vez que a través de la documentación de las operaciones económicas o jurídicas de que se trate, la Administración Tributaria podrá verificar que el contribuyente ha efectuado los gastos que pretende deducir de su renta bruta a los fines de determinar el enriquecimiento neto gravable.

Por lo tanto, lo trascendente es que la Administración Tributaria compruebe que efectivamente se han realizado las operaciones o negocios que implican los costos o gastos declarados como imputables o deducibles. De allí que el rechazo de la deducción de dichos costos o gastos sólo procederá en los casos en que el órgano administrativo compruebe que no se ha realizado la operación o no se ha efectuado la erogación cuya deducción se pretenda. Tal situación se presume en los casos en que el contribuyente no posee respaldo documental, o que los documentos sean falsos o contengan irregularidades que hagan presumir que no se ajustan a la verdad, salvo la prueba en contrario que de ello pueda presentar el contribuyente a los efectos de demostrar que efectivamente realizó la operación y, por tanto, que tiene derecho a deducir el gasto<sup>24</sup>.

---

la Magistrado Evelyn Marrero Ortiz, caso *Federal Express Holdings vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Diciembre/01526-31208-2008-2002-0424.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Diciembre/01526-31208-2008-2002-0424.html)

22 Sentencia de la Sala Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 19 de diciembre de 1996, con ponencia de la Magistrado Conjuez Ilse Van der Velde, caso *Marcos Pisan Guzman vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, en Jurisprudencia Ramirez & Garay, Tomo XX, año XX.

23 Artículo 431: “Los documentos privados emanados de terceros que no son parte en el juicio ni causantes de las mismas, deberán ser ratificados por el tercero mediante la prueba testimonial”.

24 En efecto, en sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, fecha 20 de diciembre de 2006, caso *Materiales De Plomería, C.A. (MAPLOCA) vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, la mencionada Sala se pronunció de la manera que se indica de seguidas: “Derivado de lo anterior, se concluye que el incumplimiento de alguno de los requisitos legales y reglamentarios en las facturas no acarrea necesariamente la pérdida de la deducción del gasto, sino que habrá de atenderse al examen equitativo y racional de las mismas, en cada caso concreto,

Del mismo modo, en materia del impuesto al valor agregado, la factura<sup>25</sup> tiene una especial trascendencia, pues a través de este instrumento los contribuyentes del impuesto cumplen con la obligación de repercutir el tributo sobre el adquirente de los bienes o servicios gravados y a la vez los contribuyentes ordinarios fundamentan el derecho a la deducción del crédito fiscal repercutido para establecer la cuota del impuesto al valor agregado a cumplir. Al igual que en el impuesto sobre la renta, la factura o el documento equivalente, que cumple todos los requisitos legales para su válida configuración solo es prueba plena del crédito deducible, pero en ningún caso la prueba única, a más de que la carencia de algún requisito no priva a la factura incompleta de cierto valor probatorio capaz de llevar al Juez la convicción de la realización de una operación económica entre las partes en ella identificada. Al igual que en el impuesto sobre la renta, en el impuesto al valor agregado, los requisitos legales y reglamentarios para la elaboración de las facturas y los documentos equivalentes, cumplen una función formal, por un lado probatoria de la transacción y su medida y de otro, de control fiscal de la misma.

En materia mercantil los libros del comerciante en caso que uno de los litigantes ofreciere estar y pasar por lo que constare de los libros de su contendor y este se negare a mostrarlos sin causa suficiente a juicio del Tribunal, de conformidad con el artículo 43 del Código de Comercio, el juez podrá deferir de oficio el juramento a la otra parte o decidir la controversia, por lo que resulte de los libros de este, si fuere comerciante y sus libros estuviesen llevados en la forma debida. Se trata de una prueba de juramento deferido de oficio, que opera como consecuencia de la negativa del comerciante intimado a exhibir sus libros.

Del mismo modo el examen de los libros como objeto de prueba de obligaciones mercantiles, según expresa regulación del Código de Comercio puede realizarse mediante los medios probatorios de *exhibición* y *comunicación*, en la forma, con los fines y efectos probatorios particulares y disímiles que allí se regulan.

La *exhibición* tiene por finalidad la presentación de los libros de comercio para su examen y compulsas de lo que tenga relación con la cuestión controvertida. Se trata de una facultad que opera de oficio por el Juez o a instancia de parte. Su pertinencia o conducencia esta limitada a las causas mercantiles en las cuales resulten aplicables las reglas probatorias propias de los libros de comercio, esto es, asuntos entre comerciantes por hechos de comercio. El examen lo realiza el Juez directamente o mediante auxilio de expertos contables que se designan para efectuar el examen y compulsas con relación al hecho litigioso.

De conformidad con el enunciado del artículo 42 del Código de Comercio, cuando la exhibición es solicitada por una parte contra el adversario, debe hacerse en la oportunidad procesal de promoción de prueba y señalarse con precisión cuál es el objeto o la información que se requiere examinar mediante exhibición, esto es, indicación del propósito probatorio sin que sea lícito el examen general que solo esta permitido bajo la modalidad de la comunicación en los casos taxativamente regulados en el artículo 41 del citado Código, incluida la

---

en concordancia con los documentos equivalentes y los restantes elementos probatorios aportados en autos, todo ello sin menoscabo del deber que pesa sobre todo contribuyente o responsable de acatar fielmente la normativa dictada por el legislador tributario en materia de facturación". *Vid.* [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/02978-201206-2006-20055216.htm](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/02978-201206-2006-20055216.htm)

25 *Vid.*, todo lo relativo a la factura fiscal, en Vilorio, Mónica, Sánchez, Salvador y Fraga, Luis, La factura fiscal <régimen jurídico>, Fraga, Sánchez & Asociados, Caracas 2003.

contabilidad de terceros<sup>26</sup>, esto es, sucesión universal, comunidad de bienes, liquidación de sociedades legales o convencionales, quiebra o atraso e indagación de sospechas sobre irregularidades en el cumplimiento de los deberes de los administradores y falta de vigilancia de los comisarios de sociedades, cuando sea solicitado por un número de socios que representen al menos el veinte por ciento del capital social de conformidad con el artículo 291 del Código de Comercio.

En estos últimos supuestos como medida excepcional, el examen general de los libros de comercio opera para conocer la situación y movimiento patrimonial del comerciante mediante depósito de los libros en el Tribunal a la orden del Juez que determinará la persona que examinará dichos libros.

Tanto en el caso de la exhibición como de la comunicación dichas pruebas no tienen tarifa legal, de modo que son valoradas como toda expresión de la contabilidad, según la sana crítica y las máximas de experiencia.

Finalmente se dice que es ilegal la prueba de inspección judicial de los libros contables entre comerciantes o de un tercero, por cuanto permite a la contraparte o a terceros, entrar en conocimiento de toda la contabilidad del adversario y la información correspondiente que exceden la parte pertinente al asunto controvertido, en infracción del principio legal del se-

---

26 “...el artículo 41 [del Código de Comercio], no impide que la contabilidad de personas extrañas a una causa pueda ser objeto de prueba, en los juicios a que se refiere esa norma, ya que en casos de sucesión universal o comunidad de bienes, muchos de los haberes partibles podrían estar en posesión de terceros, o ser el resultado de negocios con terceros y la única forma que tendrían las partes del juicio sucesoral o de partición, para que sean reconocidas sus acreencias, podría ser acudir a la contabilidad general de esos terceros. Una situación similar surge cuando se liquidan sociedades legales (como la conyugal o la concubinaria) o convencionales, ya que los bienes a partir pueden estar en poder de terceros, o ser el resultado de operaciones globales o continuadas realizadas con terceros, a veces difícil de ubicar.” (ver sentencia de la Sala N° 94 del 15 de marzo de 2000, caso: *Paul Hariton*).

Con mucha más razón en un caso de quiebra o atraso, las operaciones del fallido con terceros que sea necesario probarlas, para recuperar bienes, podrían ser obtenidas del examen general de la contabilidad del tercero.

Se trata de casos excepcionales y taxativos, referidos a determinados juicios, donde toda una contabilidad –incluso de un tercero ya que la norma no distingue– puede ser examinada, y que establece no solo la copia de un asiento o una página, sino al examen general que acepte la ciencia contable. Ello se hace previa manifestación: exhibición que hace de sus libros el sujeto objeto de la prueba. Fuera de estos casos, en el proceso civil o mercantil, el examen general está legalmente prohibido, tanto sobre la contabilidad de las partes, como la de los terceros.

La previsión del artículo 42 del Código de Comercio, se refiere a la parte que esté interesada en traer como elemento de prueba un asiento que consta en algún libro de un comerciante, el cual debe ser indicado con relativa precisión, señalando lo que se pretende probar y el libro donde consta el hecho y materia de litigio. En estos casos el Juez debe trasladarse para hacer el examen y compulsar de tales libros en el sitio donde ellos se encuentren. Después del examen se procederá a la compulsar de los asientos que se pretenden llevar al proceso, lo que corresponde al Secretario del Tribunal”. Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 16 de febrero de 2006, con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, caso *U21 CASA DE BOLSA C.A.* contra el auto dictado el 6 de junio de 2005, ratificado el 28 de junio del mismo año, por el Juzgado Décimo de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en [www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/febrero/185-160206-05-1914.htm](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/febrero/185-160206-05-1914.htm)

creto de la información contable del comerciante<sup>27</sup>. En nuestra opinión, la razón precisa es la inconducencia del medio, entre otras razones porque la demostración de la información contable excede las simples constataciones sensoriales que supone la inspección, incluso cuando el juez se acompañe de perito.

En materia tributaria, la Administración en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, podrá **“...exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general”**<sup>28</sup>, incluso **“...retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares y tomar las medidas necesarias para su conservación; a tales fines se levantará un acta en la cual se especificarán los documentos retenidos”**.<sup>29</sup>

En lo que respecta a la información documentada en forma electrónica, podrá también **“...requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle con equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero”**<sup>30</sup>. En definitiva, **“...adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que sea exigible conforme las disposiciones del [Código Orgánico Tributario], incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando se encuentre éste en poder del contribuyente, responsables o terceros”**.<sup>31</sup>

Incluso, en el curso de los procedimientos de decisión de recursos administrativos, la Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que juzgue necesarias, requerir la exhibición de libros y registros<sup>32</sup> y demás documentos relacionados con la materia objeto del recurso y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario.

#### B. *Los estados financieros*

Caso distinto es el de los estados financieros. Ya hemos dicho que estos documentos contienen la información que es representación de la situación financiera, la actividad o rendimiento financiero y los flujos de fondos financieros de una entidad económica, que no debe ser confundido con un juicio de certeza sobre la misma, pues como se ha dicho, la información contable no es exclusivamente descriptiva, sino también valorativa de los hechos contables relevantes que allí se sintetizan.

27 Cfr. Miguel Arrieta Zinguer, “La contabilidad mercantil de los empresarios”, en *Centenario del Código de Comercio Venezolano 1904*, Tomo I, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2004, p. 61.

28 Artículo 127, ord. 3 del Código Orgánico Tributario.

29 Artículo 127, ord. 7 del Código Orgánico Tributario.

30 Artículo 127, ord. 8 del Código Orgánico Tributario.

31 Artículo 127, ord. 10 del Código Orgánico Tributario.

32 Artículo 254.

Nos referimos al balance de situación, al estado de ganancias y pérdidas y de flujo de efectivo.

Por tratarse de documentos o instrumentos privados (han sido formados por particulares sin intervención *ab initio* en dicha formación por funcionarios público alguno)<sup>33</sup>, deben ser atacados por tacha de falsedad, por lo que respecta a las *falsedades materiales* (alteraciones de la escritura capaces de variar el sentido original de lo que se transcribió o falsificaciones de firma de los profesionales de la contabilidad que opinen o certifiquen los estados financieros de que se trate) o por simulación en lo que respecta a *falsedades ideológicas* (referidas las menciones inventadas o tergiversadas que hace constar la persona actuante al momento de documentar el instrumento, dando fe de hechos que no ocurrieron o que no lo fueron como lo dice quien documenta <simulaciones>).

La falsedad material del acto de documentación esta prevista en los artículos 1381 del Código Civil, y para los casos de los actos de documentación contable se configurarían, sin ser los únicos, por ejemplo, en los casos de (i) falsificación de firmas, números de colegiación, sellos en dictámenes y certificaciones de estados financieros emanados de contadores públicos, (ii) cuando el acto se haya extendido maliciosamente y sin conocimiento de quien aparezca como otorgante encima de una firma en blanco suya, y (iii) cuando en el cuerpo del estado financiero se hayan hecho alteraciones materiales capaces de variar el sentido de lo que firmó el otorgante.

En nuestro criterio, *ex* artículo 1382 del Código Civil, las falsedades ideológicas relativas a la información contable, tendrían que ser impugnadas mediante la acción de simulación o mediante las excepciones que se refieran al acto objeto de fraude o dolo, para demostrar el engaño referido al acto y consecuentemente su nulidad y la falsedad ideológica del documento.

Adicionalmente, las falsedades sobre la representación de los *hechos contables*, contenidos en los estados financieros, esto es, las anotaciones de los hechos contables (registro de operaciones ficticias o simuladas, ocultamiento de hechos, anotaciones de operaciones por montos distintos, doble contabilidad), son susceptibles de impugnación mediante prueba en contrario.

Adicionalmente, por su origen, las informaciones sobre los estados financieros constituyen declaraciones de conocimiento que pueden emanar de la parte o de terceros.

Si emana de la parte califica como una *confesión* (documento confesorio). Se trataría de estados financieros suscritos por el comerciante o su representante. Su eficacia probatoria esta prevista genéricamente en los artículos 1401 y 1402 del Código Civil. Este es el caso preciso, también, de las declaraciones tributarias<sup>34</sup>.

---

33 Según el Profesor Cabrera Romero, son documentos privados "...todo acto que emana de las partes, sin intervención de registradores, jueces u otro funcionario público competente y que se refieren a hechos jurídicos a los cuales pueden servir de prueba". *Ibid.* p. 345.

34 Artículo 147 del Código Orgánico Tributario: "Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y compromete la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 91 de este Código. (...) Dichas declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando puedan ser modificadas espontáneamente, siempre y cuando no se hubiere iniciado el procedimiento de fiscalización y determinación...". Al respecto, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha expresado con claridad la importancia de la presunción de certeza que surge de la declaración jurada realizada de acuerdo

Si la declaración de conocimiento sobre los estados financieros de una empresa emana de un tercero, como en el caso de los (i) dictámenes, (ii) certificaciones y la (iii) firma del contador público, “...se presumen, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real (*recticus*: situación razonable) de la empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado”.<sup>35</sup>

En nuestra opinión, la eficacia probatoria de los dictámenes y certificaciones del contador público respecto de documentos contables, es limitadamente la de una *presunción legal*, con el alcance que indica la norma en comentarios. Jamás implica “*plena fe*” y mucho menos envuelve a dichos documentos de la calidad de la “*fe pública*”. Como tal presunción legal, puede ser impugnada mediante prueba en contrario.

El efecto probatorio de la presunción en comentarios solo se refiere a las prestaciones del contador público que impliquen la facultad certificadora y los dictámenes respecto de estados financieros. No otras certificaciones y dictámenes del contador público, como servicios de dichos profesionales *ex* artículo 7 de la Ley de la materia, tienen el efecto presuntivo en comentarios<sup>36</sup>.

---

a la metodología prevista para cada tributo. Así, en reciente sentencia, señaló dicha Sala, que: “(...), lo que puede percibirse de la declaración presentada por la contribuyente es la exactitud de los cálculos efectuados, operando a su favor una presunción de que los datos y cifras han sido determinados con base a las disposiciones contenidas en las leyes tributarias y son traslado fiel de los registros que debe llevar (artículo 128 Código Orgánico Tributario de 1994 y 147 del vigente); no obstante, la Administración Tributaria está facultada para ejercer su potestad fiscalizadora y efectuar la verificación del origen de lo informado y por ende, la correcta determinación del tributo”. *Cfr.* Sentencia de fecha 8 de octubre de 2008, con ponencia del Magistrado Emiro García Rosas, caso *Convencaucho Industrias, S.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, consultada en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01208-81008-2008-2006-1803.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01208-81008-2008-2006-1803.html)

35 Artículo 8 de la Ley de ejercicio de la contaduría pública.

36 Hemos visto casos en que, se valoran judicialmente experticias sobre la contabilidad asumiendo por analogía el efecto probatorio de la presunción regulada por el citado artículo 8, esto es, se asume la corrección y legalidad de las cifras consultadas en la contabilidad y que dan fundamento a la experticia contable. En palabras resumidas, una vía oblicua para construir la justificación y el valor probatorio de la experticia contable, como expresión de la sana crítica. Aun que como veremos más adelante, la eficacia probatoria de la experticia no debe ser confundida ni afectada por la eficacia probatoria de los documentos a los que se refiere la experticia (los documentos contables), como quiera que se trata de medios de prueba cuyo valor probatorio es libre, nada se opone a que el Juez, por analogía, fundamente su razonamiento de valoración según la presunción de corrección y legalidad de la contabilidad cuando se trate de experticias contables. Véase por ejemplo la justificación del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario, con asociados, de fecha 21 de Abril de 2002, caso *Marko Comercializadora vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, consultada en original, p. 32: “En lo que respecta al informe de experticia transcrito parcialmente con anterioridad, este Tribunal, tomando en consideración la fundamentación técnica del mismo, y tomando en cuenta que el artículo 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública establece que, salvo prueba en contrario, el dictamen, la certificación y la firma del Contador Público sobre los estados financieros de una empresa, hace presumir que se ha obtenido la información necesaria para sustentar su opinión, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, y que refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado, disposición que debe aplicarse

Por lo que respecta a *-la certificación y la firma del contador en los estados financieros-*, implican “...**dar por cierto [su] contenido...**”<sup>37</sup>. Nosotros precisaríamos: **dar por razonable la situación a la que se refiere el estado financiero de que se trate.**

Con su certificación el contador asume la responsabilidad de la autenticidad de los estados financieros certificados, tanto de su contenido material como ideológico, con el propósito de poner en conocimiento a los interesados (socios y terceros) de la información de la entidad de que se trata. La certificación del contador público se expresa mediante la suscripción de los estados financieros, esto es, mediante su firma, pues sobre esta recaerá su reconocimiento y, por lo tanto, determinante de su eficacia probatoria. Esta certificación no presupone la independencia del contador público respecto del ente de cuyos estados financieros se trata.

Debe precisarse, que la elaboración o la autoría de la contabilidad, no necesariamente coinciden con la del contador que la certifica, ni siquiera la presupone. La responsabilidad de la elaboración de contabilidad es del empresario o del representante legal del ente de cuya situación financiera se trata. La elaboración puede corresponder a sujetos determinados o no, incluso puede ser parcialmente mecanizada por sistemas electrónicos y respaldada de esa manera. La firma del no contador en los estados financieros, por ejemplo, la del representante legal de la entidad, también implica una certificación (sin el efecto probatorio *ex* artículo 8 de la Ley de ejercicio de la contaduría pública) cuyo propósito es limitadamente la de dar autenticidad al documento y su contenido y asumir la responsabilidad de las consecuencias de la información allí documentada, incluido efectos confesorios sobre la información contable.

En nuestro criterio, solo tiene valor probatorio como presunción la certificación del contador público que se expide en los términos enunciados por la norma en comentarios.

Los certificados del contador público versan sobre aspectos estrictamente contables y por lo tanto, debe omitir conceptos, interpretaciones y apreciaciones jurídicas y las simplemente subjetivas. Cualquier ampliación o restricción a ese alcance contable le resta valor de presunción legal y la limita a un principio de prueba por escrito en los términos del alcance de la respectiva certificación. Nada más. Cualquier enunciado ajeno a la contabilidad y la función profesional del contador público, tales como opiniones jurídicas, o meras subjetividades, no tiene valor probatorio alguno. Por vía de ejemplo, no es idóneo que por este medio se pretenda probar que la retención no es obligatoria en un caso determinado o que un crédito fiscal es líquido y exigible, simplemente porque así aparece expresado en la certificación del contador público.

Si bien la ley no establece ninguna especificación sobre las formalidades o el procedimiento para su configuración, la certificación del contador público debe enfatizar los aspectos que ordenan legalmente la contabilidad y por lo tanto le dan valor probatorio a esta. Por eso, el juicio de razonabilidad que supone el artículo 8 de la Ley del ejercicio de la contaduría pública, debe ser lo suficientemente explícito y preciso en lo relativo a la identificación de la información que certifica, del modo siguiente:

---

por analogía a las experticias contables, la cual es apreciada con todo el valor probatorio que de ella se desprende...”

37 Sentencia de la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 21 de febrero de 2008, caso *Rafael Martín Guédez*, condenatoria por la comisión del delito de suscripción, autorización, presentación y publicación de balances inexactos en grado de continuidad, tipificado en el artículo 293 (hoy 434) de la Ley General de Bancos y otras instituciones Financieras, en relación con el artículo 99 del Código Penal, en [www.tsj.gov.ve/decisiones/scp/febrero/102-21208-2008-c06-260.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scp/febrero/102-21208-2008-c06-260.html), p. 35 .

(i) Que la información presentada esta en conformidad con las normas legales vigentes y las estatutarias, esto es, conforme a las exigencias legales aplicables (mercantiles, formales y materiales), la política contable del ente (reglas estatutarias<sup>38</sup>), así como conforme a la técnica contable aplicable;

(ii) Que se ha obtenido la información *necesaria* para fundamentar la opinión contable, esto es, tanto la información cuantitativa, como la cualitativa, y se han hecho las explicaciones, revelaciones y salvedades debidas de dicha información y sus efectos en la situación financiera y el resultado del ente;

(iii) Que el balance representa razonablemente la situación del patrimonio del ente para su fecha y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el periodo examinado, siendo que los saldos se han tomado fielmente de los libros legalizados, esto es, que existe conformidad entre los estados financieros y el respaldo debido en los soportes o evidencias de las operaciones (contratos, facturas, recibos, estados de cuenta, etc), incluidos los cálculos, indagaciones, estimaciones correspondientes.

Por su parte, *las opiniones sobre estados financieros*, normalmente se refieren a los dictámenes de auditoría de estados financieros básicos (balance general, estado de ganancias y pérdidas, estado de flujo de efectivo), aunque pueden también emitirse dictámenes especiales sobre elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, certificación del cumplimiento de cláusulas de contratos o de disposiciones legales<sup>39</sup>, etc. Las opiniones a las que se refiere el artículo 8 en comentarios y por lo tanto el efecto probatorio allí previsto, versa sobre estados financieros básicos.

Se trata de un juicio técnico sobre la razonabilidad o no de la información financiera auditada, según normas y principios de auditoría generalmente aceptados. El dictamen presupone estados financieros certificados por el representante legal de la entidad y dicha revisión especial de auditoría, se consigna en la llamada opinión del auditor, la cual también tiene que estar suscrita por el dicho profesional de la contaduría auditor, acompañándose a los estados financieros auditados certificados.

El dictamen del auditor externo constituye el resultado de una actividad de control y verificación de la situación financiera de una empresa por contadores independiente, esto es, un peritaje extrajudicial tendente a analizar, comprobar, controlar y verificar la actividad de producción de la información financiera, que finaliza con la opinión o dictamen comentado para el uso de terceros.

---

38 Artículos 213, ord. 6 y 214, ord. 7 del Código de Comercio: "...las reglas con sujeción a las cuales deberán formarse los balances y calcularse y repartirse los beneficios".

39 Artículo 72 de la Ley de impuesto sobre la renta: "(omissis) Este dividendo presunto no procede en los casos en que la sucursal pruebe, a satisfacción de la Administración Tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de cinco (5) años. Los auditores externos de la sucursal deberán presentar anualmente con la declaración de rentas, una certificación que deje constancia que la utilidad a que se contrae este artículo se mantiene en Venezuela".

Se dice que el auditor externo es un contador independiente, porque el juicio técnico de razonabilidad es conducido por contadores con las cuales no existe conflicto de intereses con el ente auditado<sup>40</sup>.

La opinión del auditor sobre los estados financieros, también goza de la presunción de razonabilidad sobre la situación financiera y atribuye valor probatorio a la información correspondiente en los términos del artículo 8 de la Ley de ejercicio de la Contaduría Pública.

La opinión de auditoría es la prueba de la auditoría. No constituye prueba de la auditoría, la simple firma del auditor al pie de los estados financieros, ni la simple mención que pudiera hacer la empresa de que la información ha sido auditada. Del mismo modo, la opinión que exprese que la información auditada no representa razonablemente la situación financiera de un ente, incluida aquella con salvedades, priva a dicha información de la calidad de razonable y por lo tanto declara su inconfiabilidad, solo cuando el efecto de las salvedades es significativo para los estados financieros considerados en conjunto. Las razones de las salvedades pueden ser desde la inobservancia de principios de contabilidad sobre presentación y cuantificación de partidas, utilización de principios inapropiados, notas o revelaciones inapropiadas, incertidumbres, hechos subsecuentes, diferencias en criterios y juicios aplicados, hasta la existencia de errores o irregularidades significativas. Si el efecto de las salvedades es significativo, se emite una opinión adversa o se abstiene de emitirla, la cual también se hace expresa por escrito. En ambos casos, la opinión calificada o su omisión equivalen a expresar que la información financiera auditada no es razonable. El informe con salvedades significativas o su negación, solo constituye un indicio del *déficit* de la información financiera, que activa las consecuencias que el ordenamiento jurídico reserva a la información contable inconfiable.

En todo caso, las atestaciones del contador público en los actos propios de su profesión (certificaciones, firmas y dictámenes), son consecuencia de una facultad normativa certificadora exclusiva, delegada legalmente a este tipo de profesionales, que tiene como contrapartida un deber de expresar la corrección de la información financiera. ***Esta facultad certificadora solo implica una medida de eficacia probatoria limitada de hacer presumir la corrección de la información expresada en el estado financiero certificado o en la opinión de auditoría.*** Como hemos dicho, en ningún caso, hace fe (limitado a los actos auténticos de los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones<sup>41</sup>), ni implica dar *fe pública* a la información contable, (que es un estándar probatorio limitado a los documentos registrados y notariados<sup>42</sup>). Por la misma razón –y aunque parezca de Perogrullo– dicho valor probatorio no convierte al documento contable en documento público, ni al contador en funcionario Público. Así lo decidió la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 11 de agosto del año 2004 para referirse al informe de un contador público al amparo de la presunción del artículo 8 de la Ley de ejercicio de la contaduría pública,

---

40 Así lo presupone y exige el artículo 11 de la Ley del ejercicio de la contaduría pública, incluso como postulado ético de la prestación de auditoría: “Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética: (*omissis*) ord. 3. Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate”.

41 *Vid.* Antonio Pacheco Amitezarove, “Autenticidad, fe pública y fehaciencia documental en Venezuela”, en *Revista de Derecho Probatorio* N° 8, Editorial Jurídica Alva, Caracas 1997, p. 85.

42 Artículo 9: “La fe pública registral protege la verosimilitud y certeza jurídica que muestran sus asientos. La información contenida en los asientos de los registros es pública y puede ser consultada por cualquier persona”.

señalando que: “...no deja de ser menos cierto que ello no puede interpretarse como el otorgamiento de fe pública y por consiguiente, la aludida naturaleza del instrumento tampoco puede ser entendida como pública”.<sup>43</sup>

En otras jurisdicciones el contador público se asimila por expresa ficción legal al funcionario público, solo a los fines de su responsabilidad penal en caso de infringir el deber de expresar la corrección de la información financiera<sup>44</sup>

Los estados financieros certificados y los auditados, no califican como pericias extra-procesales y, por lo tanto, no deben ser ratificados en juicio por sus autores como testigos, aun que nada se opone a que se promueva la testimonial del suscriptor del documento para que declare sobre los hechos a que se refiere su contenido con el objeto del mejor esclarecimiento de los hechos controvertidos a los que puede referirse o conectarse la información allí representada.

Por último, la ley mercantil no regula la eficacia probatoria de los libros mercantiles, cuando estos no se han llevado según el estándar legal. Según el Profesor Bello Tabares, tal irregularidad implica entre comerciantes, que la información contenida en los libros solo puede hacer prueba en contra del comerciante, “...produciéndose una división de los libros de comercio, en el sentido de no tomarse en cuenta aquello que beneficie al comerciante...”, al amparo de una interpretación *contrario sensu* del artículo 38 del Código de Comercio, que limita la eficacia probatoria de los libros de comercio a aquellos correctamente llevados entre comerciantes.<sup>45</sup>

En materia tributaria, la llevanza irregular de los libros y registros de contabilidad, aparte de implicar la infracción de un deber formal, desvirtúa la información contenida en los libros y registros irregulares como medio de prueba y habilita la operatividad legal de los métodos de determinación presuntiva de las situaciones fiscales correspondientes.<sup>46</sup>

## 2. *La prueba de experticia y el testimonio pericial*

El medio de prueba más socorrido en la fijación de la información y de la técnica contable como objeto de prueba es, sin lugar a dudas, la prueba pericial o experticia.

Como quiera que la información contable constituye, en esencia, un hecho calificado, esto es, un hecho cuya comprensión requiere conocimientos especializados asociados a la técnica contable, el medio idóneo o conducente para su fijación procesal es la experticia o

43 Con ponencia de la Magistrado Yolanda Jaimes, caso *Cartuchos Deportivos Arauca, vs. Republica de Venezuela (Fisco Nacional)*, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/agosto/01024-110804-2001-0736.htm>

44 Para el caso Colombiano, la norma del artículo 10 de la Ley 43 de 1990, es de igual tenor al enunciado del artículo 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública venezolana. La diferencia estriba en que el Contador Público y el Revisor Fiscal en ese país, se asimilan al funcionario público para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de su profesión. La facultad certificadora se considera que otorga fe pública sobre la información contenida en el documento contable. *Vid.*, Francisco Bernate Ochoa, *Delito de falsedad en estados financieros*, Colección textos de jurisprudencia, Universidad del Rosario, Bogotá 2007, p. 28. Sobre el certificado del contador público como prueba contable, Elizabeth Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, Temis, Santa Fe de Bogotá 2005, p. 124 a la 127.

45 *Cfr.* Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomo II, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 912.

46 Artículos 132, 133 y 181 del Código Orgánico Tributario.

prueba pericial. Los sujetos con la idoneidad técnica para realizar este tipo de encargo son los profesionales de la contaduría pública.<sup>47</sup>

La valoración del dictamen correspondiente es según las reglas de la sana crítica. La eficacia probatoria del dictamen depende de su consistencia, precisión, concreción y claridad frente a los hechos objeto de verificación según ha sido solicitado por las partes o por el juez (*intrepetita*) y nunca sobre aspectos no solicitados (*ultrapetita*). Además, aunque sobre la forma de practicar el dictamen y rendir el concepto respectivo, no están previstas formulas sacramentales, los términos en que se rindan los conceptos deben ser lo suficientemente explícitos y congruentes con las conclusiones, así como de fácil entendimiento para una persona no especializada en el tema, cualidades que son criterios de apreciación y valoración<sup>48</sup>. Consecuentemente, porque el criterio de valoración de la prueba de experticia es según la sana crítica, el dictamen no es obligatorio para el juez, “...quien puede separarse del dictamen de los expertos si su convicción se opone a ello...”, sino encuentra las conclusiones debidamente fundamentadas, claras, precisas y convincentes<sup>49</sup>, según confirman las normas de los artículos 1.427 del Código Civil, y 507 del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, pensamos que no se trata de una vuelta ilimitada a la libre convicción del juez, pues, si bien es cierto que éste se puede apartar del dictamen pericial cuando su convicción de oponga a ello; no es menos cierto que el juez no puede tomar la decisión con elementos que estén fuera de los autos y, menos aún, con elementos derivados de sus propios conocimientos técnicos o relacionados con una ciencia o arte conocida por él.

Queremos decir que el juzgador puede descartar de manera motivada y debidamente justificada, las conclusiones aportadas por los expertos, con base en la lógica y en las máximas de experiencia; sin embargo, su rol no puede configurar una sustitución de las partes, en el sentido que no puede aportar a los autos, nuevos elementos técnicos o que supongan un conocimiento especial como el requerido para la labor pericial, pues, en dicho supuesto, el juez no estaría actuando como el órgano decisor y director del proceso, sino como un experto más, en auxilio de su natural labor de conocer la causa y sentenciar.

En todo caso, creemos importante considerar que los conocimientos técnicos o propios de una profesión, ciencia o arte manejados por el juez, forman parte de su conocimiento privado y, aún cuando puede resultar inevitable que dicho conocimiento sea el fundamento de su decisión de apartarse del dictamen pericial, no le legitima para aportar a los autos, “elementos probatorios” no llevados por las partes. Al respecto, debe tenerse en cuenta que los conocimientos técnicos o propios de una ciencia o arte, exceden el concepto de máximas de experiencia, lógica y, en suma, sana crítica.

Es importante destacar que, “...en la experticia la prueba es el dictamen del o los peritos respectivos, y no los recaudos que estos hayan examinado o tomado en cuenta a los fines de elaborarlo. El hecho de que un documento no sea admitido como prueba escrita apta para ser tomada en cuenta en el proceso, por no revestir las condiciones que la ley exige a ese tipo de probanza, ya sea en su formación o en su presentación, no es en sí mismo contradictorio con el hecho de que se aprecie en una experticia para cuya forma-

47 Artículo 7 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, en concordancia con el artículo 453 del Código de Procedimiento Civil.

48 *Vid.*, Elizabeth Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, Temis, Santa Fe de Bogota 2005, p. 151.

49 Artículo 507 del Código de Procedimiento Civil.

**ción los expertos hayan tomado en cuenta ese mismo documento...<sup>50</sup>. O como también se ha dicho “una cosa es la eficacia que pueda tener un instrumento como prueba documental y otra el resultado de una prueba de experticia en la que se analiza dicho instrumento en armonía con otros elementos documentales que los peritos puedan revisar”<sup>51</sup>.**

Finalmente, a los expertos contables solo les esta dado emitir interpretaciones sobre los conceptos técnico contables y su referencia a los hechos contables controvertidos. En ningún caso interpretaciones jurídicas (*extrapetita*), que comprometen la eficacia de la prueba y que en definitiva solo son de la exclusiva competencia del juez.<sup>52</sup>

Una variedad de la experticia es el *testimonio pericial*. Se trata de un medio probatorio libre, expresión del principio de libertad probatoria. Su objeto pueden ser los mismos hechos susceptibles de prueba mediante experticia, solo que el examen del perito se rinde como la declaración de un testigo, esto es, mediante interrogatorio. Su valor probatorio se establece según las reglas de la sana crítica. En materia contable es un medio probatorio de sinigual utilidad para establecer, sobre todo, el sentido de conceptos y el alcance de la técnica contable en situaciones concretas.

Se trata de un medio de prueba novedoso que tuvo su origen en nuestra legislación adjetiva en la Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas y que “...**sin la menor duda es admisible en el proceso tributario, al estar éste orientado por el principio de libertad de pruebas, según lo dispone el artículo 193, primer aparte, del Código Orgánico Tributario**”.

50 Sentencia de la Sala Político Administrativa de fecha 11 de julio de 2002, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, caso *Organización Sarela vs. República de Venezuela (Contraloría General de la República)*, en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/00957-160702-0739.htm](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/00957-160702-0739.htm) “Debe observarse, en consecuencia, que cuando los peritos evacuan una prueba de experticia contable, forman su convicción a partir del análisis de un cúmulo determinado de documentos, sin que esté dentro de sus capacidades o funciones el apreciar si, desde el punto de vista jurídico, alguno de dichos documentos cumple o no con las formalidades para surtir efecto como prueba instrumental. Será al Juez a quien corresponda, a partir del análisis del dictamen plasmado en el informe pericial, determinar si los elementos revisados de forma concordada por los expertos arrojan un resultado razonable que merece credibilidad.

Por tanto, y visto que los expertos que actuaron en este caso no sólo partieron del contenido de la referida acta de Junta Directiva para justificar sus conclusiones, esta Sala desestima la objeción planteada en este sentido por la representación de la Contraloría General de la República, por cuanto, se insiste, una cosa es la eficacia que pueda tener un instrumento como prueba documental y otra el resultado de una prueba de experticia en la que se analiza dicho instrumento en armonía con otros elementos documentales que los peritos puedan revisar. Así se declara”

51 *Ibid.*, p. 24.

52 *Vid.*, sentencia del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario, de fecha 29 de Abril de 2002, caso *Makro Comercializadora, C. A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, consultada en original, p. 33. “...no puede el Tribunal apreciar la conclusión del informe pericial en el sentido de que la bonificación o descuento obtenida por la contribuyente se encuentra enmarcada en la norma del artículo 51 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, pues ello implica una valoración legal de los hechos que no corresponde a los medios de prueba en general, ni a la experticia en particular. Igual apreciación merece la conclusión relativa a que el mecanismo específico aplicado en el presente caso, en el cual es la contribuyente quien documenta la operación comercial de bonificación o descuento a su favor, produce los mismos efectos contables descritos en los artículos 21 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y 51 de su Reglamento.”

Así mismo, en fecha más reciente, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dejó claramente establecido: "...[que], en cuanto a la señalada prueba debe indicarse que tradicionalmente un destacado sector de la doctrina nacional, ha visto el fundamento legal de su admisibilidad en el proceso probatorio venezolano en una interpretación concatenada de los artículos 395 del Código de Procedimiento Civil, 132 de la Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas y 98 de la Ley Orgánica de Salvaguarda de Patrimonio Público (las dos últimas normativas actualmente derogadas por el Código Orgánico Procesal Penal), argumentando que la misma forma parte de las denominadas pruebas libres admitidas en derecho al no estar expresamente prohibidas por la ley, siendo valoradas conforme a las reglas de la sana crítica.

En este sentido, se ha indicado que mediante dicha prueba se pretende que el experto llamado a juicio como testigo, deponga de la misma forma que un testigo ordinario sobre las características de los hechos litigiosos, estándole permitido inclusive, emitir juicios de valoración conforme a los especiales conocimientos que posee en una determinada materia.

Bajo tales premisas, suele señalarse que dicha prueba de perito-testigo se diferencia del denominado testigo calificado, sub-tipo de la prueba testimonial, por cuanto al perito-testigo si bien le es dado declarar sobre hechos que percibió en el momento en que se verificaron, tal como sucede respecto del testigo ordinario, debido a que posee conocimientos especializados en una determinada área o materia, lo dicho por él en juicio encuentra mayor peso probatorio que el de un simple testigo. En tal sentido, agrega la doctrina que mientras el testigo calificado nunca será considerado como un experto, el perito-testigo podrá deponer sobre hechos deducidos a pesar de no haberlos presenciado.

Ello así, resultará cualidad fundamental para calificar como perito-testigo, poseer los conocimientos especializados en una determinada área del saber, pudiendo promoverse dicho medio de prueba para comprobar los mismos hechos susceptibles de conocerse por medio de un dictamen pericial, en atención a las particulares características de dicha prueba, las cuales han llevado a catalogarla como "un híbrido de experticia con testimonio".

Derivado de las consideraciones precedentes, y aun cuando tal prueba ha sido concebida como un medio distinto del testimonio, sucede que en virtud de sus múltiples similitudes, le son aplicables las normas adjetivas dictadas para regular la prueba testimonial; así por ejemplo, será procedente la aplicación de las reglas de promoción del señalado medio, sin necesidad de que medie una designación y posterior aceptación y juramentación por parte del perito-testigo, en atención a que éste no va a desempeñar un cargo judicial. Resultarán asimismo aplicables, la tacha como testigo y no la recusación como experto, siendo lo procedente para su evacuación la declaración oral sujeta a repregunta conforme a las normas de control del testigo, no pudiendo solicitarse la aclaratoria o ampliación propias del dictamen pericial. Tal posición doctrinaria es compartida por esta Sala, debiendo en consecuencia, admitirse la factibilidad legal de dicho medio probatorio en el proceso contencioso administrativo, particularmente, en el contencioso tributario".<sup>53</sup>

---

53 Sentencia de fecha 9 de Noviembre de 2005; con ponencia de la Magistrado Yolanda Jaimes, caso *Venecia Neptun Towing Offshore and Salvage, C.A (NEPTUVEN), vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)* en [www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/mayo/00706-16507-2007-2002-0594.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/mayo/00706-16507-2007-2002-0594.html)

### 3. *La prueba de exhibición y de información*

En juicios entre no comerciantes que lleven contabilidad o contra comerciantes, se puede utilizar la mecánica probatoria de la exhibición de documentos para que los libros, registros de contabilidad y estados financieros de la contraparte o de un tercero, sean traídos a los autos como medio de prueba de la información contable controvertida. Esta mecánica procesal tiene fundamento en la norma general del artículo 436 del Código de Procedimiento Civil, la cual requiere para su válida proposición identificación del objeto de la prueba y cuando sea pertinente, aportarse un medio de prueba que constituya por lo menos presunción grave de que el instrumento se halla o se ha hallado en poder del adversario o del tercero. Este sería el medio idóneo, por ejemplo, para fijar en el proceso los hechos referidos a información contenida en opiniones o informes de auditoría emanados de firmas auditoras, papeles de trabajo, etc. La falta de exhibición del documento contable, tiene por efecto que se tenga por cierta la copia o la afirmación que haga el proponente de su contenido. En nuestra opinión, el solo deber de llevar contabilidad hace presumir su existencia y llevanza por el obligado a exhibirla.

Con fundamento en el artículo 433 del Código de Procedimiento Civil, también puede probarse la información y la técnica contable mediante informes que consten o se encuentren en documentos ya sean físicos o electrónicos, libros, archivos u otros papeles que se hallen en oficinas públicas, bancos, asociaciones gremiales, sociedades civiles o comerciales e instituciones similares, aunque estas no sean parte en el juicio. Esta prueba tiene por finalidad requerir información a personas jurídicas públicas o privadas respecto de información que conste en documentos libros, archivos sobre hechos debatidos en el proceso, debiéndose especificar la información que se solicita y el objeto de la prueba. Por ejemplo, este es el vehículo probatorio idóneo para demostrar el texto de los principios de contabilidad, publicaciones técnicas o de los principios de auditoría, mediante requerimiento a la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

### 4. *La prueba de inspección judicial*

Somos de la opinión que la prueba de inspección judicial tiene muy limitado uso, en razón de su inconducencia para la demostración de la información, los documentos y la técnica contable, pues por su naturaleza especialmente cualificada las situaciones jurídicas asociadas a la contabilidad, su fijación en el proceso como hechos controvertidos requiere de técnicas probatorias que exceden la simple constatación sensorial del juez (como ocurre a través de la inspección judicial) y suponen la comprensión de hechos que requieren conocimientos especializados asociados a la técnica contable, salvo casos excepcionales –se nos ocurre- relativos a la constatación de la existencia o el estado de los documentos contables en cuanto objetos y no la información en ellos contenida. Imaginemos un caso en que este controvertida la llevanza de libros de contabilidad y se promueve la inspección para dejar constancia del estado en que se encuentran los libros, existencia de tachaduras, enmendaduras, de que no están legalizados, el contenido de páginas WEB, etc.

Como examinamos con anterioridad, existen medios idóneos, especialmente previstos por el ordenamiento para la demostración de las situaciones jurídicas asociadas a la contabilidad, tanto para la demostración de los documentos objeto como la información en ellos

contenida, tales como la exhibición e información sobre los libros y registros de contabilidad de la parte o de un tercero, la experticia contable y el testimonio pericial<sup>54</sup>.

Aunque el Juez puede hacerse asistir de un perito para que coadyuve o lo ayuden en la mejor práctica de la prueba (designación que no es obligatoria y puede ser propuesta por el promoverte o de oficio en caso de ser necesaria), el protagonismo del práctico como auxiliar de justicia, no implica una experticia, sino una simple colaboración u orientación al juez mediante conocimientos especiales para la mejor ejecución de la prueba.

Su colaboración no es para que califique u opine sobre los hechos objeto de constatación, ni para que sustituya al juez en la práctica, bien en el mismo acto de ejecución o mediante informe separado. Cualquier exceso implicaría una mutación errónea que invalida la prueba y le resta todo valor probatorio<sup>55</sup>.

---

54 Así lo ha expresado la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo: "... la exhibición de documentos (y los libros lo son) puede ser solicitada a terceros (artículo 437 del Código de Procedimiento Civil), por lo que dentro de un proceso se puede pedir como prueba el examen y compulsión de determinado asiento de los libros de contabilidad de un tercero, siempre que se designe previa y determinadamente qué se ha de compulsar y ello sea pertinente.

El proceso moderno está dominado por el principio de la obtención judicial coactiva de los medios de prueba, y de él no escapan los terceros que posean material probatorio.

En consecuencia, y sin necesidad que se demuestre la existencia de una unidad económica, el tercero tenía la obligación de colaborar con la justicia y proveer el material probatorio que se le señalare; bastando la orden del Tribunal en ese sentido para que no exista violación del artículo 47 constitucional.

La Sala quiere, además, resaltar que la prueba admitida por el juez, fue la inspección judicial de documentos contables. Se trata de una confrontación de los soportes de una contabilidad, la cual necesariamente tiene que cotejarse con los asientos, y tal confrontación, que es una operación que puede involucrar expertos, tampoco es una inspección judicial, por lo tanto considera la Sala que tal prueba de inspección ocular o judicial era como tal violatoria del artículo 49 constitucional, ya que el debido proceso fue infringido al realizarse en una materia protegida por la confidencialidad (artículo 60 constitucional) un medio de prueba (la inspección judicial) que contrariaba la probanza especial destinada a compulsar los asientos contables, o la pericia (auditoría total o parcial) que necesita cotejar los asientos con sus comprobantes para tener eficacia probatoria, tal como lo exige el artículo 201 de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras.

Expuesto lo anterior, la Sala señala que no es la inspección judicial el medio de prueba conducente para probar los hechos contenidos en la contabilidad específica del comerciante, ya que la Ley prevé un medio de prueba concreto para probar hechos que interesen a las partes, mediante la exhibición, examen y compulsión de los libros, así que no es posible decretar y practicar una inspección judicial, en casos como éste.

En el caso bajo análisis la accionante, sobre cuyos libros de comercio recayó la admisión y evacuación de la prueba de inspección judicial, en un proceso donde no es parte, se le amenaza con violarle el principio del secreto de los libros del comerciante, mediante un medio de prueba, que en el supuesto analizado resulta ilegal, ante tal infracción cometida por el Tribunal de la causa, que le cercena el derecho a la defensa, la acción de amparo es la vía más idónea para restablecer su situación jurídica, de manera tal que la presente acción de amparo constitucional debía ser admitida tal como lo hizo el a quo, y así se declara". Sentencia de fecha 13 de noviembre de 2008, con ponencia del Magistrado Luis Antonio Ortiz Hernández, caso *Consortio Barr, S.A. vs. Four Seasons Caracas, C.A.* en [www.tsj.gov.ve/decisiones/scc/noviembre/rc.00760-131108-2008-07-907.html](http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scc/noviembre/rc.00760-131108-2008-07-907.html)

55 *Vid.*, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomo II, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 964.

### 5. *La prueba de indicios*

Dada la naturaleza opinable de la información financiera, mucha de la demostración sobre el sentido de dichos juicios, es producto de una prueba circunstancial o indirecta. Es aquí donde la prueba de indicios cumple una función inestimable. La convicción del juez sobre las situaciones jurídicas asociadas a la contabilidad, se logra a través de inferencias que se forman a partir de hechos diversos que en conjunto permiten arribar a la convicción sobre el sentido determinado de la información contable.

La prueba o hecho indicado (desconocido o probado) se establece (cierta o simplemente en forma probable) por inducción que hace el juez a partir del hecho conocido (indicador o fuente de prueba) mediante inferencia lógica, crítica y por experiencia (adecuación lógica) a partir de la información que aporta el primero que ha sido demostrado en el proceso. Por eso no se trata de un medio de prueba que se obtiene por representación (no es histórico), sino por inferencias, razonamientos lógicos y críticos que hace el operador de justicia partiendo del hecho base, cierto, demostrado en el proceso o indicador<sup>56</sup>. Es lo que se denomina presunciones judiciales (*u hominis*)<sup>57</sup>.

La prueba y apreciación de indicios se encuentra regulada en los artículos 1399 del Código Civil y 510 del Código de Procedimiento Civil, según el cual los Jueces apreciarán los indicios que resulten de autos en su conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia entre sí y en relación con las demás pruebas de autos.

Un caso clínico ayuda a ejemplificar la situación: en el caso de la demostración del carácter exento de la renta de una editorial jurídica para fines del impuesto en cuestión, el Juez formó su convicción sobre la actividad exenta a partir de la fijación concordante entre sí de dos indicios: (i) la no distribución de beneficios (hecho indicado) según inferencia de la cuenta de patrimonio **“Excedente con destino al Fondo Fundacional”**, hecho que se fijó a partir de los estados de situación financiera (hechos indicadores) para los periodos examinados, aportados al proceso como documentos privados y el (ii) destino fundamentalmente científico de la actividad generadora de los ingresos obtenidos por la venta y edición de libros jurídicos a librerías jurídicas (hecho indicado), hecho que se fijó a partir de los documentos privados representados por las facturas emitidas con ocasión de la venta correspondiente (hecho indicador), las cuales fueron aportadas al proceso como documentos privados.

Así lo decidió el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de fecha 18 de septiembre de 2008<sup>58</sup>, **“Se encuentra, igualmente, inserto en la primera pieza del expediente judicial los Estados de Situación y de Ganancias y Pérdidas de la institución consultante en sede administrativa, correspondientes a los ejercicios 2003; 2004; 2005; 2006 y 2007, a los cuales se le otorga al valor propio de los instrumentos privados conforme los Artículo 1363 y siguientes del Código Civil, de los cuales se evidencia el patrimonio de la fundación recurrente, así como las ganancias obtenidas durante los mencionados ejercicios económicos, y muy especialmente se detalla la cuenta de patrimonio denominada “Excedente con destino al Fondo Fundacional” en la cual se registran las**

56 *Vid.*, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomo II, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 1026.

57 Artículo 1394 del Código Civil.

58 Bajo la autoría de la Jueza Bertha Elena Ollarves, caso *Fundación Editorial Jurídica Venezolana* en nulidad por ilegalidad de la consulta del Seniat, que calificó a la Fundación como no exenta del impuesto sobre la renta, consultada en original, p. 8.

ganancias obtenidas por la **FUNDACIÓN EDITORIAL JURÍDICA VENEZOLANA**, cuyo aumento proviene de las ganancias del ejercicio, producida a su vez por la venta de los libros especializados en el área jurídica.

En el mismo sentido se aprecian las facturas emitidas por la fundación recurrente en autos, correspondiente a los ejercicios económicos 2006 y 2007, las cuales comprenden la mayoría de las piezas del expediente judicial -13 piezas-, cuyo valor se otorga el propio de los instrumentos privados conforme lo señala los Artículos 1363 del Código Civil en concordancia con el Artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, y en las cuales se ha verificado la venta de libros relacionados a la ciencia jurídica. Incluso detalla este Juzgado Superior, que gran cantidad de los compradores son conocidas librerías jurídicas que compran al por mayor los libros y revistas jurídicas, para luego revenderlas”.

En este caso, la prueba de ambos hechos (i) los estados financieros y (ii) las facturas de venta de libros, permiten inferir (presumir) que la cuenta de ganancias retenidas demuestra la no distribución de beneficios a los fundadores producto de una actividad científica relacionada con la edición y venta de obras jurídicas, hechos que califican como exento el enriquecimiento correspondiente a la luz de la ley de impuesto sobre la renta. Pero hay más y no se dijo en la sentencia: el juez pudo reforzar su convicción y la fuerza de su razonamiento a partir de la presunción legal de corrección de la situación financiera de la contribuyente, que se infiere de la presunción de la certificación por contador público de los estados financieros *ex* artículo 8 de la Ley de ejercicio de la contaduría pública.

#### C. *La prueba de la contabilidad electrónica*

La contabilidad no podía escapar al signo de los tiempos modernos: **la tecnología informática**. El procesamiento, la documentación y el almacenamiento de la información contable inteligible mediante medios electrónicos, automatizados y desmaterializados.

Este ingente avance, sin embargo, plantea importantes retos al derecho, particularmente de tipo probatorio. La contabilidad tradicional soportada en formato físico, representada en los libros y registros, llevada y anotada manualmente, ahora es sustituida por registros contables computarizados, en el que garantizar y demostrar la integridad de la información es el reto de confiabilidad y certeza del **nuevo medio** y por su puesto su capacidad probatoria.

En virtud del principio de libertad probatoria que rige en nuestro sistema jurídico (artículo 12 del Código de Procedimiento Civil), y de conformidad con el enunciado del artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, no estando expresamente prohibido el medio electrónico, la viabilidad probatoria del mismo tiene cabida para la demostración de las pretensiones de las partes. Su único particularismo como prueba libre, es que “...se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en [las Leyes nacionales] y en su defecto en la forma que señale el Juez”.

Las legislaciones sectoriales bancaria y fiscal vienen contemplando el medio electrónico como soporte de información financiera y fiscal para los fines por ella tutelados, que sustituyen los formatos físicos tradicionales y que surten los mismos efectos probatorios que aquellos.

Ya habíamos avanzado los casos de la Ley general de bancos y otras instituciones financieras (artículo 223) y el Código Orgánico Tributario en los supuestos de las declaraciones<sup>59</sup>, pagos, documentación de libros y soportes como la factura fiscal<sup>60</sup> y documentos equivalentes.

Tal como apunta la doctrina probatoria más conspicua, “...**estos documentos electrónicos no son otra cosa que medios de prueba judicial, referidos a cosas u objetos con soporte electrónico, que representan hechos jurídicos diferentes a si mismos, que puedan influenciar en el animo del juzgador al demostrar hechos debatidos en la contienda judicial, documentos que no se limitan a los mensajes de datos, sino cualquier medio electrónico que pueda almacenar, reproducir y representar hechos jurídicos tales como DVD, CD ROM, discos flexibles, *diskette*, discos duros, discos compactos, unidades de memoria RAM y REM los cuales no encuentran regulación en la Ley [sobre mensajes de datos y firmas electrónicas] y que deben ser propuestos como medios libres en la oportunidad del lapso probatorio...**”<sup>61</sup>. Para la promoción del medio se debe cumplir con (i) la identificación del medio DVD, CD, etc, (ii) señalamiento del contenido de los mismos, vale decir, de los hechos o datos documentados o almacenados, (iii) identificación de la forma, lugar y persona que almacenó o grabó los datos en cualquiera de estos documentos electrónicos, siendo que de tratarse de terceros deberá proponerse su testimonio, (iv) identificación de la persona a quien se le atribuye la autoría del contenido de esos documentos electrónicos de almacenamiento de datos y el (v) objeto de la prueba.

La evacuación debe realizarse mediante la reproducción total o completa del medio electrónico de almacenamiento de datos, donde las partes puedan controlar o contradecir la prueba y cuyas resultas serán vertidas en un acta levantada al efecto y cuya apreciación será

59 Artículo 125 del Código Orgánico Tributario: “La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información. A tal efecto, se tendrá como válida en los procesos administrativos, contenciosos o ejecutivos, la certificación que de tales documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos, realice la Administración Tributaria, siempre que demuestre que la recepción, notificación o intercambio de los mismos se ha efectuado a través de medios electrónicos o magnéticos”.

Artículo 138 del Código Orgánico Tributario: “Cuando la Administración Tributaria reciba por medios electrónicos declaraciones, comprobantes de pago, consultas, recursos u otros trámites habilitados para esa tecnología, deberá entregar por la misma vía un certificado electrónico que especifique la documentación enviada y la fecha de recepción, la cual será considerada como fecha de inicio del procedimiento de que se trate. En todo caso se prescindirá de la firma autógrafa del contribuyente o responsable. La Administración Tributaria establecerá los medios y procedimientos de autenticación electrónica de los contribuyentes o responsables”.

60 La facturación electrónica es un mecanismo admitido y regulado por el ordenamiento jurídico-tributario, como una alternativa válida en aquellos casos en que se demuestra la existencia de un alto volumen de facturación así como del cumplimiento de una serie de requisitos adicionales de carácter técnico. A este respecto, dicho mecanismo de facturación se encuentra fundamentado en el artículo 54 de la Ley del impuesto al valor agregado, en concordancia con lo previsto en el 68 del Reglamento de dicha Ley, y de manera muy particular, desarrollado en el contenido de la Providencia Administrativa N° SNAT/2008-0286 (*Gaceta Oficial* N° 38.997 de fecha 19 de agosto de 2008), por medio de la cual, se reguló la utilización de medios distintos para la emisión de facturas y otros documentos por parte de los llamados, “prestadores de servicios masivos” para emitir su facturación en formato electrónico.

61 *Cfr.* Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomo II, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 942.

por vía de la sana crítica. En caso de impugnación, la prueba en contrario requiere la experticia para demostrar la autenticidad del medio electrónico de almacenamiento de datos y la originalidad de su contenido, en el entendido que la falta de impugnación producirá una aceptación tacita del medio y de su contenido<sup>62</sup>.

## II. BIBLIOGRAFÍA

ARRIETA ZINGUER, Miguel, “La contabilidad mercantil de los empresarios”, en *Centenario del Código de Comercio Venezolano 1904*, Tomo I, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2004.

BERNATE OCHOA, Francisco, *Delito de falsedad en estados financieros*, Colección textos de jurisprudencia, Universidad del Rosario, Bogota 2007.

CABRERA ROMERO, Jesús Eduardo, *Contradicción y control de la prueba legal y libre*, Tomos I y II, Editorial Jurídica Alva, Caracas 1997.

PACHECO AMITESAROVE, Antonio, “Autenticidad, fe pública y fehaciencia documental en Venezuela”, en *Revista de Derecho Probatorio* N° 8, Editorial Jurídica Alva, Caracas 1997.

TERCERO BELLO TABARES, Humberto Enrique, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomos I y II, Ediciones Paredes, Caracas 2007.

WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, *Las pruebas en el proceso tributario*, Temis, Santa Fe de Bogota 2005.

---

62 Cfr. Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, *Tratado de Derecho Probatorio*, Tomo II, Ediciones Paredes, Caracas 2007, p. 943.