

## Naturaleza del plazo para presentar descargos en los procedimientos tributarios: ¿preclusivo o de orden?

*Nature of the deadline for filing defenses in tax proceedings: is it preclusive or procedural?*

**Julio César Díaz Valdez**

Cámara de Comercio e Industrias del estado Bolívar  
Ciudad Guayana, Venezuela

Correo: [juliodiaztributos@gmail.com](mailto:juliodiaztributos@gmail.com)

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1923-8743>



### Resumen

El presente estudio analiza la naturaleza jurídica del plazo de 25 días otorgado a los contribuyentes para presentar los escritos de descargos y promover las pruebas en los procedimientos administrativos de fiscalización tributaria. Los enunciados normativos contenidos en el Código Orgánico Tributario han dado lugar a un debate abierto sobre la naturaleza preclusiva o simplemente procedimental de dicho plazo. La investigación se basó en un análisis de fuentes primarias, recopilando información directamente de las leyes, textos y jurisprudencia. A través de un análisis exhaustivo de las normativas, doctrina y jurisprudencia, se concluye que el plazo establecido en las leyes que regulan los procedimientos administrativos para presentar los escritos de descargos y promover las pruebas, si bien es un acto procedimental, no tiene carácter preclusivo, es de orden. Esto significa que los contribuyentes pueden, en cualquier momento del procedimiento administrativo, pero antes que este finalice, alegar y aportar las pruebas.

**Palabras clave:** Escrito de descargo, procedimiento administrativo, preclusivo.

### Abstract

The present study analyzes the legal nature of the 25-day term granted to taxpayers to file the pleadings and promote the evidence in the administrative procedures of tax audits. The normative statements contained in the Código Orgánico Tributario have given rise to an open debate on the preclusive or simply procedural nature of such term. The research was based on an analysis of primary sources, gathering information directly from laws, texts and jurisprudence. Through an exhaustive analysis of the regulations, doctrine and jurisprudence, it is concluded that the term established in the laws that regulate the administrative procedures to file the written statements and promote the evidence, although it is a procedural act, it does not have a preclusive nature, it is of an orderly nature. This means that taxpayers may, at any time during the administrative proceeding, but before it is finalized, present arguments and evidence.

**Keywords:** Statement of defense, due process, preclusive.

## Introducción

El procedimiento administrativo, desde su origen, fue analizado como un apéndice del acto administrativo, luego como consecuencia de su innovación y reformas se le otorgó sustantividad propia, en tanto, cause de garantía del derecho a la defensa. Más recientemente fue concebido como un instrumento de participación ciudadana.

El procedimiento de fiscalización y determinación es un procedimiento administrativo tributario regulado en el Código Orgánico Tributario (COT) en el cual las Administraciones Tributarias (Nacionales, Estadales y Municipales) realizan auditorías fiscales con el objeto de determinar la obligación de los contribuyentes. Este procedimiento comprende: 1. La comprobación de los hechos y bases imponibles no declaradas u ocultas de los tributos bajo el control de la Administración Tributaria que ejerce la potestad; 2. La obtención de la información necesaria para complementar el conocimiento de las situaciones fiscales, requeridas a los contribuyentes, responsables y terceros.

El procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, cuenta con dos

fases de ejecución perfectamente diferenciables, a saber: i) la fase previa investigativa o preparatoria, que culmina con el acta de reparo y; ii) la fase de sumario administrativo, que determina si procede o no la obligación tributaria y que finaliza con el acta denominada «Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo».

En la fase previa investigativa, los actos que en ella se producen son de mero trámite (*i. e.*, acta de requerimientos, de recepción o actas de reparo). Son actos previos o preparatorios al acto definitivo (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo) con el cual concluye la fase de sumario y que tiene previsto un lapso de caducidad *so pena* de que el acta (de reparo) sea invalidada y sin efecto legal alguno.

El acta de reparo contiene la discriminación de los montos por concepto de tributos y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible. Con la notificación del acta se emplaza al contribuyente para que se allane, *i. e.*, acepte y pague el tributo omitido y presente la declaración omitida o rectifique la presentada.

Si el contribuyente no acepta el contenido del acta fiscal de reparo, dispondrá de

veinticinco (25) días hábiles para *formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa*. Este plazo se reduce a quince (15) días hábiles cuando la autoridad administrativa haya dejado constancia de la existencia de indicios de defraudación tributaria en el Acta de Reparación.

El lapso para formular los descargos ha originado controversias en el mundo jurídico tributario, específicamente respecto a la validez y aplicación de los enunciados normativos contenidos en los instrumentos jurídicos correspondientes. Existen ordenanzas municipales que establecen en sus normas que, si se presenta el escrito de descargo, pero no se aporta las pruebas pertinentes para su defensa, dentro del plazo establecido, el reparo formulado se considerará íntegramente ratificado. También existen decisiones judiciales de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que categóricamente señalan que el plazo para interponer el escrito de descargo es un *plazo preclusivo* y, por lo tanto, la Administración Tributaria no está obligada a considerar los alegatos allí expuestos.

Como corolario, en algunos casos, la Administración Tributaria ha dictado

resoluciones que modifican retroactivamente el plazo para presentar el escrito de descargo, establecido inicialmente en el acta de reparo.

Esta investigación se centra en analizar la naturaleza jurídica del plazo establecido en el Código Orgánico Tributario para presentar escritos de descargos en la fase de investigación del procedimiento administrativo de fiscalización. En particular, se busca determinar si dicho plazo es perentorio (preclusivo) o simplemente un lapso de orden. Asimismo, se examinará la posibilidad de que la Administración Tributaria modifique unilateralmente este plazo, reduciéndolo de 25 a 15 días hábiles, alegando la existencia de indicios defraudatorios, una vez vencido el plazo original.

Este análisis tiene como objetivo demostrar la relevancia de los principios del derecho administrativo en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, asegurando así su validez y correcta aplicación.

## **Naturaleza del plazo para presentar descargos en procedimientos tributarios: ¿preclusivo o de orden?**

### **El procedimiento administrativo**

#### ***Aspectos generales del procedimiento administrativo***

El procedimiento administrativo es el causal natural y obligatorio por el cual debe discurrir toda la actividad de la Administración<sup>1</sup>. Gordillo lo ha definido como «... la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa» (Gordillo, 2001). Referente a esta propuesta conceptual, Abache (2020) destaca su importancia respecto a la participación del administrado (en el ámbito tributario: el contribuyente), durante el *iter* procedimental que tiene lugar a propósito de la relación jurídica que se genera entre Administración y administrado. Aunado al hecho que a la concepción del procedimiento administrativo le caracteriza como una  *doble garantía*, tanto con relación a la legalidad administrativa, como a los derechos del administrado se refiere (Araujo-Juárez, 2010).

### ***Derechos de accionar, a ser oído y a la defensa en el procedimiento administrativo***

El procedimiento administrativo está regido por principios jurídicos que son superiores jerárquicamente a las normas<sup>2</sup> o a su lectura por una Administración. Los principios son fundamentales para la correcta interpretación y aplicación de las normas disponibles en el ordenamiento jurídico. La Constitución de 1999 estableció como garantía del Estado «el cumplimiento de los principios» (art. 3).

Gordillo (2001) señala que, el jurista, juez o funcionario no puede renunciar a su calidad de hombre de derecho. Por tanto, no necesita someterse ciegamente a la racionalidad irracional de la norma burocrática: él debe aplicar el supremo derecho de razonabilidad, por encima de toda norma que resulte arbitraria por excesiva o irreal (p. 31).

Agrega Gordillo que el procedimiento administrativo no es una carrera de obstáculos, sino un procedimiento donde el administrador tiene el deber de asegurar, «más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento». Es así, el guardián y responsable del cumplimiento del principio

*pro actione*, por lo tanto, debe asegurar, por razones de interés público, el ejercicio del derecho de accionar y recurrir de los individuos (p. 21).

El derecho a la defensa (art. 49 de la CRBV), garantiza el derecho a formular alegatos y presentar pruebas, asegurando que estos sean escuchados con las debidas garantías procesales. Esta garantía fue definida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (Sentencia N.º 99 de fecha 15 de marzo de 2000, Caso: inversiones 1994, C.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/150300-000158-99.HTM>) en los siguientes términos:

Por lo que atañe al derecho a la defensa, éste es un contenido esencial del debido proceso, y está conformado por *la potestad de las personas de salvaguardar efectivamente sus derechos o intereses legítimos en el marco de procedimientos administrativos o de procesos judiciales mediante, por ejemplo, el ejercicio de acciones, la oposición de excepciones, la presentación de medios probatorios favorables y la certeza de una actividad decisoria imparcial.* (Cursivas del autor).

El derecho a la defensa no solo implica ser oído, sino también el derecho a conocer

con precisión los cargos en su contra, a presentar alegatos y pruebas dentro del plazo razonable, con el objeto de que se garantice un procedimiento debido. La Carta de Derechos del Contribuyente<sup>3</sup> en ese sentido, contempló el plazo razonable<sup>4</sup> para alegar y probar en los procedimientos administrativos, en virtud que este es uno de los derechos derivados del derecho a la tutela administrativa.

En este sentido, Fraga-Pittaluga (2021), destaca que «... [S]in la prueba, la defensa es un derecho minusválido, pues de nada vale alegar si lo alegado (específicamente en el caso de los *hechos*) no puede demostrarse para convencer y obtener la decisión respectiva en el sentido aspirado» (p. 258).

El derecho a probar es fundamental para la defensa del sujeto pasivo (contribuyente) de la imposición, y «existe en cualquier procedimiento administrativo y proceso judicial, y aun cuando el mismo resulta encausado por ciertas reglas y formalidades, el principio fundamental es que debe favorecerse, siempre y en todo caso, la posibilidad de probar los hechos controvertidos» (Ibid).

### ***Principios jurídicos del procedimiento debido***

Para garantizar su legitimidad y eficacia, la función administrativa debe estar estrictamente sujeta a los cauces formales del procedimiento administrativo. Este procedimiento se fundamenta en los principios de legalidad (garantía jurídica de los derechos de los administrados) y buena administración (interés público o de orden para el logro de mayor acierto y eficacia en las decisiones administrativas).

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en sintonía absoluta con el principio de buena administración, estableció que: «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas» (art. 141). De modo que, a la función administrativa no solo se le exige que obre ajustada a derecho, sino adecuada en sus servicios a los ciudadanos.

El principio de buena administración exige un procedimiento adecuado para asegurar que las decisiones administrativas sean de la más alta calidad y sirvan al interés público. Este procedimiento debe garantizar, además, las posibilidades de defensa de los interesados, tal como lo señala Ponce Sole (2001): «para asegurar la

realización del principio constitucional de buena Administración, o en otras palabras, de un procedimiento administrativo debido» (p. 133).

### ***Principio de oficialidad***

El principio de oficiosidad o iniciativa oficial está inmerso en el principio de buena administración, lo cual supone que la Administración Pública adopte una postura proactiva en el procedimiento administrativo, garantizando su impulso<sup>5</sup>, desarrollo y cumpliendo todas las actuaciones necesarias para el mejor conocimiento del asunto que deba decidir<sup>6</sup>, sin que los administrados puedan obstaculizarlo arbitrariamente.

### ***Principio de objetividad***

El principio de investigación de la verdad material, obliga a la Administración Pública a realizar una búsqueda activa de los hechos, más allá de limitarse a las alegaciones y pruebas aportadas por las partes (verdad formal)<sup>7</sup>. Su objetivo es garantizar que las decisiones administrativas se ajusten a la realidad objetiva del caso.

### **Principio inquisitivo**

El principio de actuación de oficio confiere a la Administración Pública la iniciativa para impulsar, corregir y garantizar la eficacia del procedimiento administrativo. Esto implica no solo la facultad de actuar a petición de parte, sino también de oficio, investigando y obteniendo las pruebas necesarias para dictar una resolución ajustada a derecho y a los hechos (ex art. N.º 53 de la LOPA).

En conclusión, estos principios jurídicos, de cumplimiento obligatorio en todos los procedimientos administrativos, son el fundamento de una gestión pública eficiente y equitativa. Al ser la Administración la impulsora del procedimiento, tiene el deber de investigar a fondo todos los hechos relevantes, más allá de la información contenida en el expediente, con el fin de garantizar decisiones administrativas justas y objetivas.

### **Diferencias del procedimiento administrativo con el proceso ordinario judicial**

La correcta aplicación del Derecho exige una clara distinción entre el *procedimiento administrativo* y el *proceso judicial ordinario*, dado que cada uno cuenta con un

marco normativo que responde al sistema de fuente jurídico e institucional propio. En todo caso, la omisión o vulneración de los principios y garantías que rigen el procedimiento administrativo, como la legalidad, la igualdad o el procedimiento debido, acarrea la nulidad absoluta del acto administrativo, al tratarse de un vicio que afecta a su raíz misma.

El Código Orgánico Tributario (2020) contiene las disposiciones que son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos (ex art. N.º 1 del COT, 2020). No obstante, en el ámbito de los procedimientos administrativos, el Código establece que se aplican las normas supletorias que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más convengan a su naturaleza y fin.

En consecuencia, para asegurar la coherencia del ordenamiento jurídico, el Código Tributario (ex art. N.º 158) dispone que, en aquellos aspectos no regulados específicamente en materia de procedimientos administrativos, serán de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA). De esta manera, la LOPA se erige como un complemento

normativo del Código Tributario en el ámbito procedimental.

En consonancia con lo anterior, el artículo 47 de la LOPA establece claramente que los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales, como el Código Tributario, prevalecen sobre el procedimiento administrativo común.

En consecuencia, en aquellos aspectos procedimentales no contemplados expresamente en el Código Tributario, se acudirá de manera supletoria a las disposiciones de la LOPA.

A continuación, algunos aspectos que diferencian el *procedimiento* del *proceso*:

Criterio de diferenciación	<i>Procedimiento</i> Administrativo general	Proceso judicial ordinario
<b>Órgano donde se ventila</b>	Se lleva a cabo ante un <i>órgano de la Administración Pública</i> (SENIAT <sup>8</sup> , INCES <sup>9</sup> , etc.).	Se lleva a cabo ante un <i>órgano jurisdiccional</i> [ <b>Primera instancia:</b> Tribunal Contencioso Tributario. <b>Segunda Instancia:</b> Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia].
<b>Acto culminatorio</b>	Culmina con un <i>acto administrativo</i> .	Culmina con una <i>sentencia</i> .
<b>Los actos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <i>Menor solemnidad y rigor preclusivo</i> en la secuencia de los actos.</li> <li>● Se desarrolla ante una autoridad que es a la vez, «juez» y parte.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <i>Lapsos preclusivos</i>.</li> <li>● Se desarrolla ante una autoridad en posición de independencia respecto a las partes.</li> </ul>
<b>Formación</b>	Cauce necesario de la buena gestión de los intereses públicos.	Existencia clara de un conflicto entre partes sobre la aplicación del derecho.
<b>Principios</b>	La Administración Pública tiene amplios poderes probatorios en procura de la satisfacción del interés general. <i>Principio inquisitivo</i> .	Aun cuando el juez está obligado a inquirir la verdad por todos los medios a su alcance, debe ajustarse al <i>principio dispositivo o de rogación</i> <sup>10</sup> (ex art. 12 CPC).
<b>Normas jurídicas generales</b>	Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA).	Código de Procedimiento Civil <sup>11</sup> (CPC).

Es importante acotar que la **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** onstitucional (SC) del **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**usticia (TSJ)<sup>12</sup> ha declarado de manera categórica que «cualquiera que sea la vía escogida para la defensa de los derechos o intereses legítimos, las leyes procesales deben garantizar la existencia de un procedimiento que asegure el derecho a la defensa de la parte y la posibilidad de una tutela judicial efectiva».

### ***El procedimiento administrativo de fiscalización***

El procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, es un procedimiento que cuenta con dos fases perfectamente diferenciables, a saber: i) la fase previa investigativa o preparatoria, que culmina con el acta de reparo (*ex art. N.º183 ejusdem*) y; ii) la fase de sumario administrativo, que determina si procede o no la obligación tributaria y que finaliza con el acta denominada «Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo» (*ex art. N.º191 ejusdem*).

La fiscalización de los tributos, según Fermín (1998), tiene como finalidad:

... comprobar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, y que sirvieron de base a la determinación de la obligación tributaria efectuada por éstos, así como investigar la existencia de hechos imponibles no declarados, o bien declarados sólo de manera parcial o falsamente, además de detectar y sancionar las infracciones al ordenamiento tributario en que aquellos hubieren podido incurrir (p. 232).

Cuando la Administración Tributaria inicia un procedimiento de fiscalización con el fin de verificar o ajustar la obligación tributaria declarada por el contribuyente, ya sea de manera cierta o presuntiva, queda sujeta a los límites y garantías establecidos en el Código Orgánico Tributario para este tipo de actuaciones (*ex art. N.º 187. COT, 2020*).

La *fase investigativa de fiscalización* de este procedimiento, no cuenta con una limitación temporal para que la Administración Tributaria desarrolle su labor investigativa o pesquisidora. Es decir, el COT 2020 no establece un lapso preclusivo para que la Administración Tributaria ejecute esta fase del procedimiento una vez que este sea iniciado, y así lo señaló la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de

Justicia en la Sentencia N.º 00123 el 29 de enero de 2009, a saber:

... juzga esta Sala que el *a quo* incurrió en un falso supuesto de derecho al haber aplicado “*analógicamente*” el lapso de caducidad previsto en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario vigente, a la *fase previa investigativa de fiscalización*, pues los actos en ella producidos corresponden a actos de mero trámite, previos o preparatorios de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo que es el acto definitivo y, por tanto, no resulta ajustada a derecho la aplicación de un lapso fatal reservado a la *fase* del procedimiento relativo al Sumario Administrativo, ya que, precisamente, el legislador no previó para la primera de éstas una limitación temporal dentro de la cual la Administración Tributaria deba desarrollar su labor investigativa o pesquisitoria.

También resulta importante destacar, que jurisprudencia patria de vieja data - que se trae a colación por no contrariar los principios que informan el ordenamiento jurídico posterior a la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela - se había pronunciado sobre el tema. En efecto, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, en decisión de fecha 17 de enero de 1996, caso “*Banco Consolidado, C.A.*”, expuso lo siguiente:

“...no hay disposición alguna que limite, en el tiempo, esta facultad conferida a la Administración Tributaria para el cumplimiento de las

*funciones que le son propias no pudiendo válidamente ‘presumirse’ un lapso de caducidad dentro del cual se deba limitar a la Administración Tributaria, en tal sentido.*

*La única limitación a estas facultades de fiscalización e investigación de la Administración frente al elemento tiempo, que surge evidente del texto legal, viene dada por la prescripción de la obligación tributaria, como modo de extinción de la misma; prescripción esta que opera tanto a favor del administrado, frente a la inactividad del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, como a favor de la Administración Tributaria, en aquellos casos en que ésta se ubica en la posición de ‘deudora’ del administrado, con ocasión de la procedencia de restituciones de pagos indebidos.*

...omissis...

*Los lapsos de caducidad contemplados en nuestro ordenamiento jurídico impositivo, están referidos, exclusivamente, a los procedimientos, fijándose límites en el tiempo, tanto a los administrados para el ejercicio de las acciones que le acuerdan las leyes en defensa de sus derechos e intereses, como a la Administración Tributaria para decidir los procedimientos sumarios y los recursos y peticiones previstos en el ordenamiento jurídico tributario.*

...omissis...

***Es evidente pues, que no es oponible, en modo alguno, la caducidad de esta acción administrativa, por no estar expresamente prevista en nuestra legislación tributaria.*** (Negrillas de la presente decisión).

Así las cosas, al no existir un lapso apremiante fijado por el Legislador dentro del cual la Administración Tributaria tenga que ejercer sus competencias de fiscalización -salvo la prescripción de la acción a favor del Fisco para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias- le estaba vedado al juez de instancia aplicar la consecuencia jurídica contenida en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario a un supuesto de hecho -*la fase de fiscalización*- completamente distinto.

En razón de lo expuesto, esta Sala declara procedente el alegato de la representante judicial del Fisco Nacional respecto al vicio de falso supuesto de derecho y, por tanto, revoca la sentencia apelada. Así se declara.<sup>13</sup>

La *fase de sumario* sí limita la actuación de la Administración a un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la Resolución Conminatoria. Es decir, en esta fase sí opera la caducidad del sumario administrativo (*ex art. N.º 202 COT, 2020*).

### ***El escrito de descargo y la naturaleza del plazo para su formalización***

En el procedimiento administrativo, constitutivo de los actos de contenido tributario, como lo es el acta de reparo (resultado de la actuación fiscal), el ejercicio

del derecho a la defensa es fundamental. En razón de ello, el COT establece una oportunidad específica para que el contribuyente, objeto de reparos, presente el escrito de descargos. Esto es, alegue y aporte todas las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de ellos, en el caso de que no esté de acuerdo con el acta.

El procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, como antes se apuntó, se compone de dos fases: investigación y determinación. En la fase de investigación, la Administración recaba información y elabora un acta de reparo. Ante esta, el contribuyente tiene la facultad, (no obligación), de presentar un escrito de descargos para exponer sus argumentos y pruebas. Los descargos, permite a la Administración contar con una visión más completa de los hechos antes de emitir la resolución definitiva, asegurando así una determinación tributaria más justa y objetiva.

El artículo 198 del Código Orgánico Tributario de 2020 establece un plazo para la presentación de descargos por parte de los contribuyentes sujetos a un procedimiento de fiscalización. Este plazo, que puede ser de 25 o 15 días hábiles según la gravedad de los

indicios de irregularidad, resulta crucial para el ejercicio del derecho de defensa y tiene importantes consecuencias procesales. La falta de claridad o consistencia en la interpretación judicial de este plazo puede generar inseguridad jurídica y afectar el debido proceso.

Recordemos que, una vez vencido el plazo para que el contribuyente presente sus descargos y pruebas, se inicia un nuevo lapso cuya duración es de un año, para que la Administración dicte la resolución culminatoria (*ex art. N.º 202 COT, 2020*). Este plazo amplio permite a la Administración investigar a fondo conforme al principio inquisitivo establecido en la ley (*ex art. N.º 53 de la LOPA*) y así emitir una resolución fundamentada en la verdad y el derecho. Sin embargo, surge una aparente contradicción: si la Administración Tributaria recibe alegatos y pruebas después de vencido el plazo inicial para formular los descargos, pero antes de emitir la resolución final, ¿debería valorarlos? Esta cuestión plantea interrogantes sobre la flexibilidad del procedimiento y los límites de la valoración de la prueba.

Existen, en este sentido, ciertas controversias respecto a su validez y

aplicación de la norma que regula el plazo para formular los descargos. En la actualidad, no solo existen de ellas, interpretaciones contradictorias, sino que ahora existen normas controvertidas, reñidas con los principios que rigen en el procedimiento administrativo debido. Estas situaciones pueden constituir gérmenes a la justicia que, a su vez, animarían a algunos funcionarios a realizar actuaciones arbitrarias y desproporcionadas.

Por ejemplo, existen ordenanzas municipales<sup>14</sup> que establecen en sus normas que, si se presenta el escrito de descargo, pero no se aportan las pruebas pertinentes para su defensa, dentro del plazo establecido, el reparo formulado se considerará íntegramente ratificado, lo cual puede desencadenar medidas cautelares en contra del contribuyente. También, existen decisiones judiciales de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que categóricamente señalan que el plazo para interponer el escrito de descargo es un plazo preclusivo y, por lo tanto, la Administración Tributaria no está obligada a considerar los alegatos allí expuestos.

También, existen resoluciones culminatorias dictadas por la Administración

Tributaria que modifican a posteriori el lapso para formular el escrito de descargo establecido en el acta de reparo *después* de haber fenecido dicho lapso.

La doctrina nacional calificada, entre ellos Fraga-Pittaluga (2021: 119), Araujo-Juárez (2014: 125), es uniforme en considerar que los procedimientos administrativos en general no están estructurados en fases preclusivas, sino que tienen etapas que se delimitan con plazos a los fines de su trámite ordenado.

Lo cierto es que el procedimiento administrativo es un trámite formal en el cual la Administración está obligada a cumplir todas las diligencias necesarias para el mejor conocimiento del asunto (principio inquisitivo) y donde lo relevante no es la determinación de la verdad formal, sino de la verdad verdadera o material (principio de objetividad).

El escrito de descargos, contenido de alegatos y pruebas para desvirtuar las objeciones realizadas por la fiscalización, debe ser examinado por la Administración Tributaria de cara a la determinación de la obligación tributaria. Sin importar si el mismo fue presentado o no dentro del lapso previsto en el COT, 2020, por supuesto,

siempre que se haga antes de que se dicte la resolución culminatoria del sumario. La Administración Tributaria ya está en conocimiento de que el sujeto pasivo no está de acuerdo con las objeciones fiscales, y también de la existencia de pruebas que conducen a enervar la pretensión fiscal, por tanto, no tiene sentido que no sea considerado en el procedimiento administrativo estos hechos.

De manera que, no considerar el escrito de descargo so pretexto de ser «extemporáneo», puede conducir a que se adopten resoluciones administrativas contrarias a derecho. Donde se convaliden actas de reparo contentivas de determinaciones de obligaciones tributarias inexistentes. Por ejemplo, actas fiscales sin que se haya constatado el hecho imponible que originó la obligación.

Lo mismo puede sostenerse con respecto a la promoción de las pruebas, pues aunque el artículo N.º 198 del COT señala que el contribuyente debe promover la totalidad de las pruebas con el escrito de descargos, la Administración Tributaria está obligada a valorar cualquier prueba que sea promovida y evacuarla, siempre que sea legal, legítima, pertinente y conducente; pues ello es

necesario para cumplir su potestad-deber de determinar sobre base cierta y formarse un mejor conocimiento del asunto, en búsqueda de la verdad material (Cfr. Blanco-Uribe, 2014: 29-32).

En el ámbito jurisdiccional, el tema ha sido abordado de manera diferente. La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N.º 656 de fecha 4 de junio de 2008 ha señalado que los lapsos para presentar los alegatos y pruebas no tienen el carácter de preclusivos.

... por mandato expreso del artículo 58 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, resultan aplicables al procedimiento administrativo los medios probatorios consagrados en el Código de Procedimiento Civil, entre otras leyes, así como los principios generales del derecho probatorio, **pero teniendo en cuenta las atenuaciones propias que rigen en materia administrativa, relativas a la no preclusividad de los lapsos para la presentación de los alegatos y pruebas** (artículo 62 eiusdem) y a la búsqueda de la verdad material por encima de la formal.<sup>15</sup>

Sin embargo, en otra oportunidad, la misma Sala del Tribunal Supremo de Justicia Sentencia N.º 00028, de fecha 13 de febrero de 2019 sostuvo, que las Administraciones

Tributarias no están obligadas a considerar los alegatos de los contribuyentes para garantizar la efectiva protección y resguardo de los derechos por cuanto el lapso establecido en el COT, para interponer el escrito de descargo es preclusivo y su relajamiento implicaría un desorden procesal.

...la Administración Tributaria Municipal a los efectos de la emisión de la Resolución que culminó la etapa del sumario, estaba obligada a plasmar las conclusiones a que llegó luego del análisis de lo aportado por la contribuyente en el escrito de descargos, ello en aras de garantizar la efectiva protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, máxime cuando la determinación de diferencias de impuesto e intereses moratorios supone el examen de los extremos establecidos para su procedencia, hecho que debe verificarse dentro de un procedimiento que otorgue al contribuyente o responsable todas las garantías para su defensa. Sin embargo, es necesario advertir que los actos procedimentales están sujetos a reglas en lo que se refiere a su oportunidad, a las cuales quedan sujetos los contribuyentes y que resultan aplicables al procedimiento administrativo. En el presente caso la interposición de los descargos debe regirse, por aplicación preferente de la ley especial de la materia, por lo establecido en el artículo 64 de la Ordenanza de Impuesto sobre

Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital de 2009. De lo expuesto se puede inferir que si bien la contribuyente presentó el escrito en referencia, no lo hizo en el lapso de veinticinco (25) días continuos establecido en dicha norma, *por lo que la Administración Tributaria Municipal efectivamente no estaba obligada a considerar los alegatos allí expuestos en razón de esa extemporaneidad, al tratarse de un lapso preclusivo*, lo cual no significa en forma alguna la firmeza del reparo. En consecuencia, resulta improcedente la denuncia de violación del derecho a la defensa y al procedimiento legalmente establecido, formulada por la parte actora<sup>16</sup>. (cursivas del autor).

Estas decisiones judiciales adolecen, en opinión del autor, de motivación racional. No parece que sean decisiones que ofrezcan razones que la justifiquen. El procedimiento administrativo es distinto al proceso judicial ordinario donde opera la ficción *ficta confessio* (Cfr. art. N.º 362 del CPC) que se produce ante la falta de contestación de la demanda.

De manera que, no presentar el escrito de descargos no implica que el contribuyente acepta los hechos o los argumentos de derecho contenidos en el acta fiscal de reparo.

Tampoco significa que renuncia a defenderse posteriormente en el procedimiento administrativo de segundo grado. Ni mucho menos, puede significar que la Administración Tributaria deba cesar sus investigaciones y, por lo tanto, de manera automática ratifique la resolución.

Los jueces deben considerar que la resolución culminatoria del sumario es un acto administrativo a través del cual la propia Administración Tributaria determina si procede o no la obligación tributaria. Esta resolución, según el art. N.º 201, 5 del COT, 2020, debe apreciar las pruebas y defensas alegadas. Por tanto, desestimar los alegatos y pruebas so pretexto que el escrito de descargo y las pruebas fueron presentados de manera extemporánea y considerar que el lapso para su presentación es preclusivo, por lo cual, si no se presenta en el lapso establecido, entonces no debe ser apreciado por la Administración Tributaria, es apartarse de la verdad y de la justicia.

### **La potestad correctiva de la Administración en el lapso para formular los descargos**

En algunos procedimientos de fiscalización, la Administración Tributaria ha emitido resoluciones que declaran

extemporáneos ciertos escritos de descargo, alegando un error material en el acta de reparo. En esos casos, según la propia Administración, el funcionario debió fijar en el acta de reparo un plazo de 15 días hábiles para presentar los descargos, y no de 25, debido a la gravedad de los indicios de defraudación detectados.

Ejemplo de lo antes expuesto es la resolución culminatoria de sumario N.º SNAT/INTI/GRTI/RG/STIPO/EXPNº1234/00/00 del año 2000<sup>17</sup>, que señaló como punto previo lo siguiente:

Esta instancia observa que la Administración Tributaria al emitir el Acta de Reparación de SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/F/EBISLR/2000-000, notificada en fecha 20/09/2000, **incurrió en un error material de transcripción** de datos al indicar el plazo legal para dar por iniciada la instrucción del Sumario Administrativo. Al respecto, es necesario efectuar las siguientes consideraciones: La Ley establece la facultad de la Administración de revisar en su propia esfera, los actos por ella dictados, estableciendo en forma muy sucinta las siguientes figuras:

1. La convalidación de los actos anulables.
2. La declaratoria de nulidad absoluta.
3. La corrección de los errores materiales o de cálculo.

4. La revocación de los actos administrativos.

El legislador quiso dejar expresa constancia de la libertad de corrección que a la Administración se le acuerda, mediante la norma contenida en el artículo 266 y 271 del Código Orgánico Tributario vigente, el cual prevé expresamente lo siguiente:

Artículo 266. La Administración Tributaria podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.

Artículo 271. La Administración Tributaria podrá en cualquier tiempo corregir de oficio o a solicitud de la parte interesada errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos.

Esta potestad, es una facultad-deber, ya que de la oportuna corrección de los errores puede depender la plena eficacia de los actos administrativos y por ende, la ejecución de los mismos. Mantener el error de hecho o material, podría dificultar o imposibilitar totalmente la ejecución del acto con el consiguiente riesgo de la lesión al interés público, a cuya tutela se debe la función administrativa.

En virtud de ello, es por lo que esta Instancia Administrativa, procede a rectificar el acto administrativo contenido en el Acta de Reparación supra identificada, corrigiendo el error en que incurrió en la configuración del mismo. Al indicar el plazo legal para dar por iniciada la Instrucción de Sumario Administrativo.

DONDE DICE:

“(…) se dará por iniciada la instrucción del Sumario Administrativo, teniendo

la contribuyente un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y aportar la totalidad de las pruebas para su defensa que considere procedentes, conforme a lo dispuesto en el artículo 198 y 199 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (COT) publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, (...)"

**DEBE DECIR:**

"(...) se dará por iniciada la instrucción del Sumario Administrativo, teniendo la contribuyente un plazo de quince (15) días hábiles para formular los descargos y aportar la totalidad de las pruebas para su defensa que considere procedentes, conforme a lo dispuesto en el primer aparte del artículo 198 del Decreto Constituyente que dicta el Código Orgánico Tributario (COT) vigente, dado que en el Acta de Reparo se deja constancia de los Indicios de Defraudación Tributaria señalados en el artículo 120 ejusdem, (...)"

Mediante una resolución de sumario, la Administración Tributaria ha pretendido subsanar un supuesto error material de transcripción contenido en un acta de reparo. Sin embargo, esta corrección se ha realizado con efectos retroactivos, modificando un plazo que ya había vencido al momento de notificarse la resolución. En otras palabras, la Administración ha intentado corregir un error sobre un período de tiempo ya transcurrido.

Ahora bien, asumiendo la existencia de los indicios de defraudación alegados por la Administración Tributaria, la reducción del plazo para presentar descargos no es automática. La potestad correctora de la Administración está sujeta a límites legales y solo puede ejercerse cumpliendo con los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico.

En efecto, el ordenamiento jurídico venezolano, específicamente la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo N°. 84 y el Código Orgánico Tributario en su artículo N.º 271, confiere a la Administración Tributaria la facultad de corregir, en cualquier momento, los errores materiales o de cálculo contenidos en sus actos administrativos. Esta potestad, sin embargo, debe ejercerse dentro de los límites establecidos por la ley y respetando los derechos de los administrados.

Si bien la potestad correctora de la Administración Tributaria, en principio, no parece tener un límite temporal explícito, es decir, puede ejercerse en cualquier momento, la doctrina ha señalado racionalmente que la existencia de una indeterminación temporal en su ejercicio, no implica una discrecionalidad absoluta, ya que

la corrección debe estar justificada y no puede perjudicar los derechos adquiridos de terceros. A otras voces, resulta ilógico corregir un lapso establecido en el acta «por error» de 25 días hábiles y reducirlo a 15 días hábiles después que los 25 días han transcurrido, lo contrario será un acto de imposible ejecución.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N.º 72<sup>18</sup>, de fecha 22 de enero de 2009, señaló lo siguiente:

...dentro de las manifestaciones más importantes de la autotutela de la Administración se encuentra, precisamente, la potestad revocatoria, que no es más que la posibilidad de poder revisar y corregir sus actuaciones administrativas y en consecuencia, la facultad para extinguir sus actos administrativos en vía administrativa.

Esta potestad se encuentra regulada, en primer lugar, en el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en el sentido de que los actos administrativos pueden ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, sea por la misma autoridad que dictó el acto o su superior jerarca, **siempre y cuando no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular.**

Cuando se trata de relaciones jurídicas con un plazo de vida determinado, la indeterminación temporal de la corrección pasa a estar referida a la potestad que tiene la Administración para subsanar el error *mientras el plazo esté vivo*; es decir, en tanto en cuanto la relación siga existiendo, esto en aras de los postulados jurídicos de la *confianza legítima y seguridad jurídica*.

La potestad correctora de la Administración Tributaria debe ejercerse oportunamente, antes de que venza el plazo al que se refiere el acto administrativo. Cualquier intento de modificación posterior resulta ineficaz al carecer de objeto, ya que no es posible corregir lo que ha dejado de producir efectos jurídicos.

En razón a lo anterior, la potestad correctora de la Administración en general y de la tributaria en particular, no escapa de los límites establecidos por el principio general de revisión de los actos, según el cual, una vez que la Administración reconoce un derecho a un tercero, no puede revocarlo.

Brewer-Carías (1990) señala que: una consecuencia del principio de la irretroactividad de los actos administrativos es el principio general de que los derechos o

situaciones jurídicas subjetivas adquiridas o nacidas de actos administrativos individuales que:

... no pueden ser eliminados posteriormente por otros actos administrativos. Es el principio general de intangibilidad de las situaciones jurídicas nacidas de actos individuales, o de la irrevocabilidad de los actos administrativos de efectos particulares creadores de derechos a favor de los administrados; principio que ha tenido consagración legal expresa en las leyes de procedimiento administrativo de América Latina (p. 122).

Es así evidente el menoscabo al derecho constitucional a la defensa y a la confianza legítima (seguridad jurídica), que es transgredido por la Administración Tributaria en aquellos casos donde se modifica el lapso para formular los descargo de 25 a 15 días cuando dicho lapso ya ha fenecido y en consecuencia el escrito de descargo y las pruebas no son consideradas para la resolución del asunto.

### **Conclusiones**

La idea de norma suprema significa que la ley y todas las demás normas jurídicas deben interpretarse conforme a la CRBV. Los postulados constitucionales advierten que la

Administración Pública en general no es un organismo a quien la persona debe sumisión o una estructura que se regocija en el ejercicio del poder, sino una institución de servicio que debe actuar con justicia, racionalidad, prudencia, eficacia y eficiencia.

Durante la fase de fiscalización de un procedimiento administrativo tributario, el contribuyente tiene un derecho fundamental: presentar alegatos y pruebas para defender sus intereses. Este derecho, consagrado en los principios jurídicos, le permite controvertir las actuaciones de la Administración Tributaria, incluso si se ha excedido el plazo inicialmente establecido para presentar descargos. Es importante destacar que este plazo tiene carácter ordenatorio, lo que significa que su incumplimiento no produce la pérdida automática del derecho de defensa, sino que simplemente faculta a la Administración a continuar el procedimiento.

La prueba en el procedimiento administrativo constitutivo es una tarea de la Administración; la carga, como lo señala Brewer-Carías, corresponde a la Administración. Advierte Brewer-Carías (2005: 65) que no debe olvidarse que el procedimiento administrativo tiene por

objeto producir un acto administrativo, y el acto es de la Administración, de manera que la Administración es la primera interesada en que exista una adecuada comprobación de los hechos. Por lo tanto, si el interesado no ha promovido pruebas, la Administración está en la obligación de probar los hechos que constituyen la causa del acto administrativo. De modo, que unas pruebas aportadas fuera del lapso establecido en la ley, pero antes que la Administración dicte el acto definitivo, deben necesariamente ser valoradas.

En cuanto a la potestad correctora de la Administración, tanto en el ámbito general

como en el tributario, no puede ejercerse cuando el acto administrativo haya generado derechos a favor de terceros. La protección de estos derechos constituye un límite infranqueable al ejercicio de dicha potestad. Por lo tanto, no puede la Administración Tributaria ejercer la potestad correctiva de un lapso que ya feneció.

#### **Notas:**

<sup>1</sup> (...), existe una relación de causalidad entre procedimiento y acto administrativo, cuya ruptura está prevista en algunos ordenamientos, en forma excepcionalísima, cuando así lo disponga la ley. *Cfr.*, José Peña Solís, *La potestad sancionatoria de la Administración Pública Venezolana*. Colección Estudios Jurídicos N.º 10 (Caracas: Tribunal Supremo de Justicia, 2005): 393.

<sup>2</sup> Entendida como el significado de las disposiciones normativas.

<sup>3</sup> Montevideo, Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, (Consejo Directivo del **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, 09 de noviembre de 2018). Aprobado por unanimidad por el Consejo Directivo del LADT en su reunión del día 4 de noviembre y también por unanimidad en la Asamblea del Instituto de fecha 9 de noviembre de 2018. <https://iladt.org/carta-derechos-al-contribuyente/#ii22>

<sup>4</sup> *Cfr.*, Carta de Derechos del Contribuyente: 58. Derecho a plazos razonables y a una interpretación antiformalista de los requisitos procedimentales. En concreto, se rechazará el formalismo en la prueba de ingresos y gastos cuando ello pueda suponer tributar atendiendo a una capacidad económica ficticia.

<sup>5</sup> *ex art. N.º 170 del COT, 2020. La Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá acortar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias. // Artículo N.º 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinario, de fecha 1 de julio de 1981): El procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, o de oficio. En el segundo caso, la autoridad administrativa competente o una autoridad administrativa superior ordenará la apertura del procedimiento y notificará a los particulares cuyos derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos pudieren resultar afectados, concediéndoles un plazo de diez (10) días para que expongan sus pruebas y aleguen sus razones.*

<sup>6</sup> *ex art. N.º 53. LOPA. La administración, de oficio o a instancia del interesado, cumplirá todas las actuaciones necesarias para el mejor conocimiento, del asunto que deba decidir, siendo de su responsabilidad impulsar el procedimiento en todos sus trámites.*

<sup>7</sup> *ex art. N.º 69. LOPA. En el procedimiento sumario la administración deberá comprobar de oficio la verdad de los hechos y demás elementos de juicio necesarios para el esclarecimiento del asunto.*

<sup>8</sup> Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

<sup>9</sup> Instituto de Nacional de Capacitación y Educación Socialista.

<sup>10</sup> Este principio es en cierta medida una derivación del principio de la iniciativa de parte, y tradicionalmente se ha considerado que su aplicación consiste en que el juez, en la instrucción y formación de todo el material probatorio, depende también de la iniciativa de las partes, debiendo poner como fundamento de su decisión las pruebas aportadas por ellas. *Cfr.*, Reinaldo Rodríguez Anzola, *El procedimiento breve* (Caracas: Paredes Editores, 1988), 35. // [Este principio] ...no abarca a la técnica del proceso, porque ella pertenece a otro tipo de relación, la relación jurídica procesal que pertenece al interés público y por consiguiente no tiene nada que ver con el derecho subjetivo. *Ibíd.*, 38.

<sup>11</sup> Ley de Reforma Parcial del Código de Procedimiento Civil, (Gaceta Oficial N.º 34.522, de fecha 2 de agosto de 1990, reimpresso por error material en la Gaceta Oficial N.º 4.209 Extraordinario, de fecha 18 de septiembre de 1990).

<sup>12</sup> *Cfr.*, **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** del **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, sentencia N.º 97, de fecha 15 de marzo del 2000, Caso: Agropecuaria los Tres Rebeldes C.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/97-150300-00-0118.HTM>

<sup>13</sup> *Cfr.*, SPA del TSJ, Sentencia N.º 00123, de fecha 29 de enero de 2009, Caso: Zaramella & Pavan Construction Company, S.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00123-29109-2009-2007-0815.HTML>

<sup>14</sup> Cfr., Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar del Municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar, (Gaceta Municipal Ordinaria N.º 735, de fecha 07 de febrero de 2024), *ex art.* N.º 113: Vencido el **lapso** establecido en el artículo 111 de esta Ordenanza, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo a lo previsto en el Acta de Reparación, **se dará por iniciada la instrucción del Sumario Administrativo, teniendo el contribuyente o responsable un plazo** de veinticinco (25) días hábiles, **para formular los descargos y promover la totalidad de** las pruebas para su defensa ante el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT). **En el caso que el sujeto pasivo interponga los descargos previstos en esta Ordenanza, pero no aporte las pruebas pertinentes para su defensa, dentro del plazo establecido anteriormente, el reparo formulado se considerará íntegramente ratificado.**

<sup>15</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia N.º 656, de fecha 4 de junio de 2008, Caso: Celadores Mara, C.A., contra la Resolución N.º 3.799 de fecha 13 mayo de 2005, dictada por el Viceministro del Trabajo, actuando por delegación de firmas de la entonces **MINISTRA DEL TRABAJO**, que declaró con lugar la suspensión de despido masivo incoada contra la referida empresa así como el reenganche de los denunciados a sus puestos de trabajo. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00656-4608-2008-2006-1048.HTML>

<sup>16</sup> Cfr. SPA del TSJ, sentencia N.º 00028, de fecha 13 de febrero de 2019, Caso: Fuller Interamericana, C.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/303715-00028-13219-2019-2016-0062.HTML> // Cfr., También: **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** d el **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, sentencia N.º 945, de fecha 30 de septiembre de 2010, Caso: CITIBANK, N.A., C.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/00945-30910-2010-2010-0252.HTML>

<sup>17</sup> Se reserva datos particulares de la actuación.

<sup>18</sup> SPA del TSJ, sentencia N.º 72 de fecha 22 de enero de 2009, Caso: Aldo Ferro García, <http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Enero/00072-22109-2009-1995-11643.html>.

## Referencias:

Abache Carvajal, Serviliano (2020). «Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria». *Revista de Derecho Tributario*, (166): 42.

Araujo- Juárez, J. (2014). *La Nulidad del Acto Administrativo*. Caracas: Ediciones Paredes.

Araujo-Juárez, J. (2010). *Derecho Administrativo General. Procedimiento y Recurso Administrativo*. Caracas: Ediciones Paredes.

- Blanco-Uribe, A. (2014). *Régimen Jurídico de las Pruebas en el procedimiento Administrativo Tributario*. Caracas: FUNEDA.
- Brewer-Carías, A. R. (2005). *El derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Brewer-Carías, A. R. (1990). *Principios del Procedimiento Administrativo*. Madrid: Editorial Civitas.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria N.º 5.908 de fecha 19 de febrero de 2009).
- Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario. (Gaceta Oficial Extraordinario N.º 6.507, de fecha 29 de enero de 2020).
- Fermín, J. C. (1998). «Fiscalización tributaria y procedimiento sumario administrativo». En *La administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*, 232. Caracas: FUNEDA.
- Fraga-Pittaluga, L. (2021). *La defensa del contribuyente*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Gordillo, A. (2001). *Tratado de Derecho administrativo*, Tomo 2. Caracas: FUNEDA, 1era ed.
- Ley de Reforma Parcial del Código de Procedimiento Civil. (Gaceta Oficial N.º 34.522, de fecha 2 de agosto de 1990, reimpresso por error material en la Gaceta Oficial N.º 4.209 Extraordinario, de fecha 18 de septiembre de 1990).
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinario, de fecha 1 de julio de 1981).
- Montevideo (2018). Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (Consejo Directivo del **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, 09 de noviembre de 2018).

Ordenanza de Impuesto Sobre Actividad Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar. (Gaceta Municipal Ordinaria N.º 735, de fecha 07 de febrero de 2024).

Peña Solís, J. (2005). *La potestad sancionatoria de la Administración Pública Venezolana*. Colección Estudios Jurídicos N.º 10. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.

Ponce Solé, J. (2001). *Deber de buena Administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Valladolid: Editorial Lex Nova.

Rodríguez Anzola, R. (1988). *El procedimiento breve*. Caracas: Paredes Editores.

**Autor:**

**Julio César Díaz Valdez:** Abogado *Magna Cum Laude* de la Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA). Especialista *Cum Laude* en Derecho Procesal de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Magister *Cum Laude* en Filosofía (Filosofía práctica) de la UCAB. Profesor (agregado) Universitario de Derecho Tributario de la UCAB. Miembro activo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). *Presidente* de la Cámara de Comercio e Industrias del estado Bolívar.