



**UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
CENTRO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PROCESAL**

**La ejecución de créditos fiscales en las legislaciones
venezolana y española**

Trabajo Especial para obtener el Título de Especialista en
Derecho Procesal

Autor: Henry M. Canino O.
C.I. V-11.561.434
Tutor: Francisco Paz Yanastacio

Caracas, noviembre de 2014

La ejecución de créditos fiscales en las legislaciones venezolana y española

Autor: Henry Martín Canino Ortuño

Tutor: Francisco Paz Yanastacio

Fecha: 13 de noviembre de 2014

RESUMEN

El propósito de este trabajo es comparar los ordenamientos jurídicos venezolano y español, en lo que respecta a la ejecución de créditos fiscales. Para ello se establecieron los siguientes objetivos específicos: 1) Estudiar la naturaleza jurídica del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos; 2) Analizar el juicio ejecutivo establecido en el Código Orgánico Tributario venezolano y el procedimiento de apremio dispuesto en la Ley General Tributaria española; y 3) Describir los medios de control jurisdiccional de las administraciones tributarias venezolana y española en el ejercicio de su función de cobro fiscal. Las interrogantes que la investigación se planteó fueron las siguientes: ¿Es lo suficientemente efectivo el camino tomado por nuestro legislador en lo que respecta a la ejecución de créditos fiscales? ¿Es la ejecución judicial de estos créditos una garantía para los derechos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias? ¿No son los créditos fiscales susceptibles de ejecución actos administrativos definitivamente firmes? ¿La ejecución directa de créditos fiscales por parte de la administración tributaria contravendría alguna disposición constitucional y dejaría en indefensión al ciudadano frente a la administración? ¿Sería ésta una forma de establecer un sistema eficiente para la recaudación tal como lo dispone el artículo 316 de nuestra Constitución? ¿Podría nuestro legislador otorgar este poder a la administración tributaria venezolana sin traspasar los límites que le impone la Constitución? ¿Cuáles son esos límites? ¿Cómo opera la ejecución en sede administrativa de créditos fiscales en legislaciones como la española? ¿Es esta legislación más o menos garantista que la nuestra? Por consistir el presente trabajo en un estudio comparado de los ordenamientos jurídicos venezolanos y español en lo que se refiere a la ejecución de créditos fiscales, haciendo referencia no sólo a las normas de derecho positivo que se encuentran vigentes en la materia, sino también a las interpretaciones que la doctrina les ha dado a las mismas y a las sentencias dictadas por los tribunales españoles y venezolanos en aplicación de las referidas normas, nos encontramos en presencia de una investigación documental. Finalmente, producto de la investigación realizada, se generaron las siguientes conclusiones: 1) Aunque la legislación española puede resultar más gravosa que la venezolana, pues contempla no sólo el cobro de intereses moratorios y costas procesales, sino además de un recargo que oscila entre el 5% y el 20 % de lo adeudado, esta legislación contempla muchos más medios de defensa para la salvaguarda de los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, además de un período para el cumplimiento voluntario en los casos de liquidación de la deuda por parte de la propia administración y 2) La legislación española contiene mayor desarrollo normativo lo cual minimiza el riesgo de una actuación discrecional cercana a la arbitrariedad por parte de la administración tributaria.

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Procesal

**The Venezuelan and the Spanish legal systems regarding the enforcement of
tax credits**

ABSTRACT

Author: Henry Martín Canino Ortuño

Tutor: Francisco Paz Yanastacio

Date: 13 November 2014

The purpose of this thesis is to compare the Venezuelan and the Spanish legal systems regarding the enforcement of tax credits. In order to do so, the following specific objectives were formulated: 1) Studying the legal nature of the principle of administrative procedure enforcement; 2) Analyzing the legal concept of “summary procedure” as set forth in the Venezuelan Organic Tax Code and the legal concept of “enforcement procedure” as set forth in the Spanish General Tax Law; and 3) Describing the judicial means of the Venezuelan and Spanish Tax Administrations regarding tax collection. Our research questions were: Are the steps taken by our legislators regarding the enforcement and collection of tax credits enough? Do the judicial enforcement and collection of these credits guarantee the rights of the taxpayer? Are tax credits subject to administrative procedure enforcement? Do the direct enforcement and collection of tax credits by the Tax Administration violate constitutional provisions and, therefore, are citizens left defenseless? Is this a way of establishing a system for enforcing and collecting tax credits in accordance with provisions set forth in Article 316 of the Venezuelan Constitution? Can our legislators grant this power to the Venezuelan Tax Administration without going beyond the limits of our constitution? What are these limits? How do the enforcement and collection of tax credits work in Spain and its laws? Do those laws guarantee more rights than ours? This thesis is a documentary research as it focuses on a comparative study between the Venezuelan and the Spanish legal systems. Nevertheless, not only does this study make reference to rules of positive law in force, but it also refers to constructions and interpretations given to the law as well as judgments made by the Venezuelan and Spanish Courts in the application of said rules. Finally, as a result of this research, we can conclude: 1) Despite the fact that the Spanish law may be more burdensome than the Venezuelan law, as it sets forth not only the payment of default interests and legal costs, but also charges ranging between 5% and 20% of the debt, this law provides many defenses to safeguard the rights of taxpayers as well as a period of voluntary compliance in the cases of debt settlement by the Administration; and 2) The Spanish law is more developed in terms of rules, minimizing the risk of a discretionary action close to arbitrariness by the Tax Administration.

**La ejecución de créditos fiscales en las legislaciones venezolana y
española**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO I.- EL PRINCIPIO DE EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	14
CAPÍTULO II.- LOS MODELOS DE CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DEL CIAT Y DE LA OEA/BID.....	33
CAPÍTULO III.- LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN EL DERECHO ESPAÑOL.....	45
CAPÍTULO IV.- LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN EL DERECHO VENEZOLANO.....	76
CONCLUSIONES.....	103
RECOMENDACIONES.....	106
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	107

INTRODUCCIÓN

La ejecución fiscal “consiste en un proceso ejecutivo sumario basado en el principio de la legitimidad de los actos administrativos”.¹ En tal sentido, mientras no se encuentren suspendidos los efectos de un determinado acto administrativo, éste puede ser ejecutado. En el caso de los créditos fiscales, existe una división entre las doctrinas y las legislaciones de distintos países hispanoparlantes en cuanto a “si este procedimiento acelerado debe ser únicamente judicial, o si por el contrario es admisible que pueda desarrollarse exclusivamente en el ámbito administrativo (pero con posibilidad de impugnación posterior ante el Poder judicial)”.² El primer modo fue el desarrollado por los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo de 1967 (Modelo OEA/BID), mientras el segundo fue recogido más recientemente en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 1997 (Modelo CIAT). De este modo, países como Brasil, Uruguay, Paraguay, Argentina y Venezuela mantienen una tendencia judicialista, mientras otros como Chile, Colombia, Ecuador, México, Panamá, Perú y España se inclinan por un procedimiento exclusivamente administrativo para la ejecución de créditos fiscales.

En Venezuela, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos³ establece un conjunto de principios consustanciales a la noción jurídica de acto administrativo, entre los que destaca el principio de ejecutoriedad. En tal sentido, los artículos 8º y 79 de la precitada ley disponen, respectivamente, que “los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la Administración en el término establecido”; y que “la ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia administración, salvo que por expresa

¹ Héctor Belisario Villegas: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8ª edición. Buenos Aires. Editorial Astrea, 2002, p. 479.

² *Ibíd.*, p. 480.

³ Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.818 Extraordinario, del 01/07/1981.

disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial”, siendo esta ejecución inmediata “una de las consecuencias de la eficacia de los actos administrativos, con base en la presunción de legalidad que los acompaña”.⁴

Ahora bien, apoyada en este principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, “la administración no tiene necesidad de acudir ante una autoridad judicial para un proceso de ejecución de sus actos, sino que ella puede directamente ejecutarlos, por sus propios medios, en vía administrativa”.⁵ En el mismo sentido nos dice Lares Martínez que, en aplicación de este principio “las autoridades administrativas, para hacer efectivas sus decisiones, no están obligadas a solicitar la intervención de las autoridades judiciales, sino que pueden alcanzar ese fin por medio de la actuación de los propios agentes de la administración”.⁶

Doctrinariamente la ejecutoriedad de los actos administrativos se encuentra contenida en la potestad de autotutela administrativa, tal como se desprende de estudios de esta institución como el realizado por Luis Alfonso Herrera Orellana⁷, siendo ésta última para este autor una excepción al principio de la paz jurídica, pues exime a la administración del deber de acudir al órgano jurisdiccional para que le sea declarado un derecho o para que se ejecute lo decidido por ésta sobre el mismo. Así nos dice el autor que esta potestad

permite a la Administración afectar de manera unilateral y coactiva las situaciones subjetivas (derechos y libertades, incluso las negativas) de los particulares mediante actos ejecutivos y ejecutorios, constituyen una excepción al principio de la paz jurídica, conforme al cual todos los sujetos del ordenamiento jurídico tienen prohibido decidir en las controversias que mantienen con otros sujetos y hacer uso de la fuerza para poner fin al conflicto, por estar obligados a acudir a los Tribunales para que éstos declaren a quien

⁴ Allan R. Brewer-Carías: *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. 6ª edición. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2002, p. 205.

⁵ *Ibíd.*, pp. 206-207.

⁶ Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo*. 12ª edición. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, 2001 pp. 207-208.

⁷ El autor considera errado referirse a la autotutela administrativa como principio, siendo para el más acertado calificarla como potestad, en tanto que es –o debe ser– un poder-deber que la ley atribuye a un sujeto.

asiste el Derecho, desde el momento mismo en que quedó reservada al Estado la potestad de declarar el Derecho y la de ejecutar, de ser necesario mediante el uso de la fuerza, las decisiones que dicte a través de los Tribunales que integran la rama judicial del Poder Público.⁸

Visto lo anterior queda claro que, a diferencia de los particulares, la administración no tiene necesidad de acudir al órgano jurisdiccional para la declaración y ejecución de sus actos. Sin embargo, sobre el alcance del principio de ejecutoriedad nos dice Brewer Carías lo siguiente:

Hay casos en los cuales la ejecución forzosa no puede hacerse por la propia administración, sino que tiene que ser realizada por el órgano judicial. Por ejemplo, si la Administración liquida un impuesto, y emite una planilla de liquidación a cargo de un contribuyente, la Administración no puede cobrar forzosamente el impuesto en vía administrativa. Para cobrar la cantidad, la Administración tiene que acudir a la vía judicial por el cobro de bolívares, pero en juicio, la planilla de liquidación tiene carácter de título ejecutivo. La Administración no tiene que probar el carácter ejecutivo de su título, es decir, del acto administrativo que se presume válido, pero para ejecutarlo no puede hacerlo directamente en esos casos de obligaciones de sumas de dinero, sino que tiene que acudir a la vía judicial.⁹

Como podemos observar, el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos no es absoluto pues hay determinados casos, como la ejecución de créditos fiscales, en los que la administración no está facultada para ejecutar sus actos por sus propios medios, sino que debe acudir a un órgano jurisdiccional para ejecutarlos. En tal sentido, el artículo 291 del Código Orgánico Tributario,¹⁰ dispone que “la solicitud de ejecución del crédito (fiscal) deberá interponerse ante el Tribunal Contencioso Tributario competente.” Es decir, que aún existiendo un acto administrativo definitivamente firme, la

⁸ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa. Ejecutividad y Ejecutoriedad de los Actos y de los Contratos Administrativos*. 1ª Edición. Caracas. Ediciones Paredes, 2008, p. 25.

⁹ A. Brewer-Carías: *El Derecho Administrativo y la Ley... op. cit.*, pp. 207-208.

¹⁰ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17/10/2001.

administración tributaria no puede ejecutarlo por sí misma, sino que debe solicitar a un tribunal con competencia en lo contencioso tributario la ejecución de dicho acto.

Contrariando lo anteriormente expuesto, autores como Luis Alfonso Herrera Orellana sostienen que en Venezuela los poderes ejecutorios de la administración son excesivamente amplios, al punto que, según el autor, pueden llegar a afectar el derecho de propiedad de los particulares, tal como se puede apreciar a continuación:

en la actualidad, tanto las leyes como las sentencias de los tribunales contencioso-administrativos, lejos de limitar la autotutela a los supuestos en que ella resulta necesaria y pertinente, de justificar su reconocimiento por el ordenamiento jurídico con apoyo en razones técnicas o de gerencia pública y de limitar los supuestos de ejercicio de la misma frente a ciertos derechos y libertades fundamentales que no admiten afectación sin sentencia judicial previa, reconocen y permiten el ejercicio de esta potestad en diversos supuestos en los que la Administración no tendría porqué gozar del privilegio de la decisión ejecutoria previa, ya sea porque no está satisfaciendo en forma directa o inmediata un interés general (como ocurre en la materia sancionatoria), ya sea porque su acción afectará en forma ilegítima derechos y libertades que sólo por sentencia se pueden afectar (libertad de expresión y derechos de propiedad).¹¹

Sobre los casos en los que se puede afectar el derecho de propiedad de los ciudadanos, Herrera Orellana pone como ejemplo, entre otros, los casos en los cuales el Instituto Nacional de Tierras aplica el procedimiento de rescate previsto en el artículo 82 y siguientes de la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario,¹² dictando actos ejecutivos y ejecutorios tendentes al desapoderamiento u ocupación de inmuebles con vocación agraria, sin que antes se haya dictado sentencia por parte de un tribunal en la que se

¹¹ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 170.

¹² Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.991 Extraordinario del 29/07/2010.

establezca quién es el titular del derecho de propiedad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Tierras Baldías y Ejidos.¹³

Con base en lo anteriormente expuesto tomamos como punto de partida para el presente trabajo de investigación las siguientes interrogantes: ¿Es lo suficientemente efectivo el camino tomado por nuestro legislador en lo que respecta a la ejecución de créditos fiscales? ¿Es la ejecución judicial de estos créditos una garantía para los derechos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias? ¿No son los créditos fiscales susceptibles de ejecución actos administrativos definitivamente firmes? ¿La ejecución directa de créditos fiscales por parte de la administración tributaria contravendría alguna disposición constitucional o dejaría en indefensión al administrado frente a la administración? ¿Sería ésta una forma de establecer un sistema eficiente para la recaudación tal como lo dispone el artículo 316 de nuestra Constitución? ¿Podría nuestro legislador otorgar este poder a la administración tributaria venezolana sin traspasar los límites que le impone la Constitución? ¿Cuáles son esos límites? ¿Cómo opera la ejecución en sede administrativa de créditos fiscales en legislaciones que disponen el cobro en sede administrativa como la española? ¿Es esta legislación más o menos garantista que la nuestra?

Sobre la base de estas interrogantes fue que nos planteamos la necesidad de realizar el presente estudio comparado entre una legislación que contempla la ejecución de los actos administrativos contentivos de créditos fiscales en sede judicial, con otra en la cual dicha ejecución puede realizarse a través de un procedimiento exclusivamente administrativo. En tal sentido elegimos como objeto de nuestro estudio comparado las legislaciones venezolana y española, pues el Código Orgánico Tributario venezolano contempla como medio de ejecución de los créditos fiscales una acción judicial denominada juicio ejecutivo, mientras la legislación española contempla, en la Ley 58/2003, del 17

¹³ Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, Número Extraordinario del 03/09/1936.

de diciembre, General Tributaria,¹⁴ un procedimiento administrativo denominado procedimiento de apremio, a través del cual la administración tributaria española efectúa la recaudación de tributos en período ejecutivo. Aclaremos que en lo que respecta a la legislación venezolana, circunscribiremos nuestro estudio al juicio ejecutivo, el cual es una acción autónoma para la ejecución de créditos fiscales en el derecho venezolano en la cual la administración tributaria funge como sujeto procesal activo, por lo que no formará parte integrante del presente trabajo de investigación, la ejecución forzosa de sentencias definitivamente firmes resultantes de un recurso contencioso tributario, la cual, desde nuestro punto de vista, también podría considerarse un modo de ejecución de créditos fiscales.

Consideramos necesario aclarar que este trabajo de investigación no pretende establecer la supremacía de un sistema sobre otro, con base en los niveles de recaudación alcanzados por las administraciones tributarias venezolana y española en un período determinado. Muy por el contrario, nuestro estudio se circunscribirá al análisis estrictamente legislativo, doctrinario y jurisprudencial de ambos sistemas de ejecución de créditos fiscales, haciendo especial énfasis en los medios de los cuales pueden valerse los ciudadanos para evitar los excesos de poder en que pudiera incurrir la administración tributaria cuando ejerce sus funciones de cobro fiscal, tanto en un sistema como en el otro.

El trabajo ha sido estructurado en cinco capítulos. En el Capítulo I nos aproximamos a las generalidades del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos. En el Capítulo II comenzamos con una breve reseña histórica sobre la redacción del Modelo de Código Tributario OEA/BID y el Modelo del CIAT, para culminar con un análisis sucinto de las disposiciones mediante las cuales se establecen los modos de ejecución de créditos fiscales en cada uno de estos modelos normativos. El Capítulo III corresponde a un análisis de la ejecución de créditos fiscales en el derecho español, centrando nuestro estudio

¹⁴ La última actualización de esta Ley fue publicada el 24/04/2012.

en el procedimiento de apremio establecido en la Ley General Tributaria. Finalmente, el Capítulo IV versa sobre la ejecución de estos créditos en el derecho venezolano, con especial énfasis, como ya dijimos, en el juicio ejecutivo contenido en nuestro Código Orgánico Tributario.

En lo que respecta al aporte que esperamos realizar con el presente trabajo de investigación, consideramos oportuno resaltar que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela dispone, en su artículo 316, la necesidad de que exista un sistema tributario que procure “la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente”, lo cual presupone eficiencia en la recaudación de los tributos. Así, vista la importancia que tienen para el desarrollo social y económico de las naciones los sistemas de control y cobro fiscal, nos pareció de gran importancia el estudio sobre la naturaleza de los medios procesales con que cuenta la administración tributaria para recaudar los tributos y sus accesorios, en los casos en que el sujeto obligado no cumple voluntariamente la prestación que le corresponde, visto lo cual la realización de un análisis comparativo entre lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico en lo que respecta a la ejecución de créditos fiscales (específicamente en el Código Orgánico Tributario), con otro ordenamiento jurídico diferente al nuestro como el español, nos permite no sólo enriquecer el acervo investigativo de nuestra Casa de Estudios, sino también puede significar un aporte en la consecución de las herramientas para, desde esta digna academia, establecer las bases teóricas que eventualmente pudieran impulsar modificaciones legislativas que operen mejoras en nuestro sistema tributario, ora incorporando elementos del derecho español que sean adaptables a nuestra realidad, ora profundizando y consolidando las fortalezas existentes en nuestro actual Código Orgánico Tributario. En este sentido, destacamos la opinión sostenida por Luis Alfonso Herrera Orellana, para quien

Debido a la comunidad en la lengua y en la tradición jurídica, es de importancia para los venezolanos seguir la lenta pero sostenida evolución que ha tenido, tanto en la dogmática como en la

jurisprudencia, la comprensión de la potestad de autotutela administrativa en el ordenamiento jurídico español, gracias al esfuerzo de muchos de los operadores de ese ordenamiento de ajustar a las vigentes exigencias constitucionales una potestad que, desde su creación, fue entendida y usada, más allá de la retórica, como un privilegio soberano de la Administración ubicado sobre los derechos de los ciudadanos, que no ameritaba estar atribuida en forma expresa por la ley, como si ella, la autotutela, no hubiese sido creada para servir a los particulares en sus intereses públicos, sino para 'administrarlos' de modo análogo a como la institución eclesiástica o la organización castrense 'administran' a sus integrantes.¹⁵

Finalmente, con esta investigación perseguimos profundizar en la naturaleza jurídica de una noción de vital importancia para el Derecho Administrativo, como lo es el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, indagando en las razones por las cuales nuestro legislador restringe el ejercicio de esta potestad en aquellos casos que aparejan el cobro de sumas de dinero, lo cual nos parece que no ha sido lo suficientemente estudiado por la doctrina patria,¹⁶ tal como han sostenido, entre otros, Peña Solís y Ortiz Álvarez, lo cual podemos apreciar a continuación:

Insistimos en que tanto doctrinaria como jurisprudencialmente no existe en Venezuela, o mejor, no conocemos en Venezuela ningún ensayo destinado a estudiar la autotutela como una potestad de la Administración Pública, y la ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos, como expresiones de la misma.¹⁷

¿cuáles eran los elementos teóricos definitorios del sistema procesal administrativo que se instaura en nuestra patria en sus orígenes? ¿Era la ejecutoriedad una característica típica de los actos administrativos? Luego de una impaciente revisión, lamentablemente no hemos encontrado en nuestra doctrina

¹⁵ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 103.

¹⁶ Sin embargo queremos destacar el trabajo sobre la materia realizado por Luis Alfonso Herrera Orellana titulado *La Potestad de Autotutela Administrativa. Ejecutividad y Ejecutoriedad de los Actos y de los Contratos Administrativos*, presentado inicialmente como Trabajo Especial de Grado para la obtención del Título de Especialista en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela, y publicado en el año 2008 por Ediciones Paredes, en el cual el autor estudia el origen y desarrollo de la potestad de autotutela administrativa en los sistemas de derecho civil continental y común anglosajón, así como la recepción, consolidación y estado actual de dicha figura jurídica en Venezuela.

¹⁷ Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 111.

investigaciones históricas suficientes que nos permitan dar un veredicto claro y seguro sobre estas preguntas. En realidad, no existe un estudio –que nosotros conozcamos- que se haya dedicado con detalle a la decisión ejecutoria en la génesis del contencioso-administrativo venezolano.¹⁸

Por lo antes expuesto, esperamos estar realizando un aporte para la comunidad académica en general, y en particular para el Instituto de Derecho Público de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, aportando nuestro grano de arena para la construcción de lo que Luis Alfonso Herrera Orellana califica como teoría general de la autotutela administrativa en Venezuela, particularmente en nuestro caso en lo que respecta a la ejecutoriedad de los actos administrativos, tomando en este sentido el juicio que sobre el particular realiza el precitado autor, cuando nos alerta:

sobre las indeseables consecuencias que el uso indiscriminado de la potestad de autotutela en el amplio ámbito de la actividad unilateral de la Administración, que patrocina el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la jurisprudencia dominante y un sector tradicional de la dogmática jurídica, tendrá sobre nuestros derechos más fundamentales si no se asume la perentoria tarea de construir una teoría general de la autotutela administrativa, ajustada a los principios del Estado constitucional, que oriente la labor legislativa y jurisprudencial, en tanto definitivas fuentes formales del Derecho.¹⁹

¹⁸ Idem.

¹⁹ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 183.

CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Cuando hablamos de derecho en occidente, podemos distinguir entre dos grandes sistemas: el denominado sistema civil continental, propio de países de derecho canónico-romano entre los que se encuentran España y Venezuela; y el sistema de derecho común anglosajón, característico de países como Estados Unidos y el Reino Unido. En tal sentido, nos dice Luis Alfonso Herrera Orellana que

las premisas en las cuales se fundan cada uno de los mencionados sistemas del Derecho en el mundo occidental, explican en buena medida el por qué en el sistema continental se optó por someter a la Administración a un estatuto legal especial distinto al Derecho Civil que rige a los particulares: el Derecho Administrativo, que mantuvo y perfeccionó a favor de aquélla diversos privilegios y prerrogativas muy similares a los poderes omnímodos que tuvieron las Monarquías durante el llamado antiguo régimen, y por qué, en cambio, en el sistema común se decidió someter tanto a la Administración Pública como a los particulares a las mismas leyes sustantivas y, en especial, a un mismo estatuto superior a toda ley emanada del Parlamento, la Constitución, que no contempló privilegio ni prerrogativa alguna a favor de aquélla en detrimento o menoscabo de los derechos y libertades de los ciudadanos por ella reconocidos, al limitarse únicamente a prescribir las funciones, competencias y potestades necesarias para la consolidación y buen funcionamiento de los inéditos Estados modernos.²⁰

Ahora bien, estando circunscritos los ordenamientos jurídicos español y venezolano dentro del denominado sistema civil continental, las administraciones tributarias de ambos países gozan de eso que el autor antes citado denomina privilegios o prerrogativas, entre los que se encuentra la potestad de autotutela administrativa, la cual puede ser definida como

el poder que tiene la Administración Pública como sujeto de Derecho de tutelar por sí misma, sin el auxilio de los órganos judiciales como sí lo requieren los particulares, sus propias situaciones jurídicas (entiéndase, aquéllas en las que está comprometido un interés general

²⁰ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 20.

cuya custodia o satisfacción le ha sido encomendada por la Ley), a través de la adopción y producción de medidas y actos ejecutorios, dictados en ejercicio de la función administrativa (satisfacción directa de un interés general), que contienen por autoridad de la Ley pretensiones dirigidas a innovar el *statu quo* y a afectar las situaciones jurídicas subjetivas de otros sujetos del ordenamiento jurídico.²¹

Por su parte, la doctrina italiana nos aporta la siguiente definición:

La autotutela es el nombre de la potestad atribuida a la autoridad administrativa, por la cual tiene la posibilidad de realizar unilateralmente y si es necesario coactivamente, las situaciones de ventaja que con el acto administrativo nacen a favor de la Administración. Mientras el particular para realizar las propias situaciones de ventaja a falta de colaboración de la contraparte necesita de la intervención del Juez, la autoridad administrativa no la requiere (...) La imperatividad y la autotutela no están previstas en normas escritas; se sustancian en principios no escritos, que el Estado contemporáneo ha mantenido desde los ordenamientos del Estado absoluto, templándolos y adaptándolos a las cambiantes situaciones constitucionales.²²

Esto último ha sido un punto doctrinariamente controvertido, pues contrario a lo dicho por Giannini se ha sostenido que, por seguridad jurídica, para el ejercicio de la potestad de autotutela, la actuación de la administración debe tener un fundamento legal especialmente cuando dicha actuación incide en la esfera de derechos subjetivos de los particulares, incidiendo sobre su propiedad o libertad. En este sentido se pronuncian Villar Palasí y Villar Escurra en los siguientes términos:

Para que pueda admitirse la coacción administrativa, es preciso que concurren los siguientes supuestos: (...) d) Que exista una Ley que autorice para utilizar la coacción administrativa, teniendo en cuenta que cuando se trate de medios especialmente graves se precisará de una autorización específica para el supuesto de que se trata y ello, porque la coacción incide sobre la propiedad y la libertad de los administrados.²³

²¹ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 52.

²² Massimo S. Giannini: *Diritto Amministrativo*. Volume Primo. Milano. Guiffre Editore, 1970, p. 590. Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 90.

²³ Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 152.

En este sentido, Herrera Orellana resalta las siguientes características de la potestad de autotutela administrativa, las cuales se desprenden de la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia:

- a) Que puede estar o no prevista en disposiciones de rango legal o de rango constitucional, ya que su basamento jurídico y político es siempre el mismo, y no requiere de consagración expresa: la necesidad de dar satisfacción a los intereses generales.
- b) Que la satisfacción de esos intereses generales no puede resultar obstaculizada o impedida por la acción de los particulares o administrados, por tal motivo, la Administración debe estar liberada de la obligación de acudir a los tribunales a pedir la ejecución de sus actos.
- c) Que ella deriva de la naturaleza pública de la actividad que la Administración realiza a través de los actos administrativos, los cuales procuran que los correspondientes fines del Estado queden rápidamente satisfechos.
- d) Que la potestad de autotutela, en tanto poder ejecutivo y ejecutorio, deriva del concepto mismo del Poder Público, y que sin ella los órganos y entes públicos dejarían de ser tales.
- e) Que la autotutela debe ser rectora de la actividad de la Administración, pues si a ésta se la sometiera a las normas aplicables a los particulares dichas normas pondrían al desenvolvimiento de esa actividad tales obstáculos que la tornarían enteramente ineficaz.
- f) Que la autotutela es la consecuencia de que el poder del Estado sea uno y único, de modo que no es posible negar a la Administración la capacidad de hacer cumplir sus propios actos sin que ella deba acudir al órgano judicial a que éste reconozca su derecho y la habilite a ejecutarlo.
- g) Que la ejecutoriedad es un elemento inescindible del Poder, de modo que la autotutela sería esencial para la actividad administrativa, y que el contenido y alcance de la ejecutoriedad dependerá del ordenamiento político institucional que le sirve de sustento.
- h) Que en los regímenes democráticos, al mismo tiempo que se reconoce la autotutela al Estado, se reconoce la garantía al administrado, a través de la figura de la suspensión del acto administrativo, pero que subordinar el órgano ejecutivo al judicial es incompatible con el ordenamiento vigente, que postula el equilibrio y la igualdad de los órganos que ejercen el poder político.
- i) Que por todo lo anterior, resulta “obvio” que la autotutela administrativa, al margen de que exista una norma semejante en el ordenamiento legal, no requiere de una norma positiva expresa que

la consagre, pues la ejecutoriedad de los actos administrativos (que en Venezuela, recuérdese, debido al artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, son prácticamente todos los que dicta la Administración) se halla ínsita a la naturaleza de la función administrativa.²⁴

Además de las anteriores, Herrera Orellana agrega como características de la potestad de autotutela “la tesis de la presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos y el carácter preceptivo de la vía administrativa que todavía persisten en la argumentación de Tribunales y especialistas”.²⁵

Es así que, de esta potestad de autotutela administrativa

deriva el carácter ejecutivo y ejecutorio de una categoría particular de actos dictados por la Administración, a saber, de los actos administrativos, los cuales son actos jurídicos con valor de títulos ejecutivos, cuyo mandato puede hacerlo cumplir la propia autoridad que los dictó, sin el concurso de Tribunal alguno, haciendo uso de la fuerza pública si ello fuera necesario.²⁶

De este modo, la ejecutoriedad de los actos administrativos, al decir de José García-Trevijano Fos, viene a ser la consecuencia más importante del reconocimiento de la potestad de autotutela administrativa, pues “dota al acto de la fuerza de cosa decidida, frente a la sentencia que adquiere la fuerza de cosa juzgada”.²⁷ Sobre este particular distingue el autor dos modos de aplicación: “Sistemas en los que (la administración) debe acudir al juez para dotar de ejecutoriedad a los mismos. Es la llamada ejecutoriedad impropia”, y “Sistemas en los que constituye un privilegio o prerrogativa administrativa y no hace falta una habilitación expresa, sino que se entiende implícito, pues es una característica general de los actos administrativos”.²⁸ En este segundo sistema se inscriben los ordenamientos jurídicos de España y Venezuela, con excepción,

²⁴ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, pp. 173-175.

²⁵ *Ibid.*, pp. 175-176.

²⁶ *Ibid.*, p. 53.

²⁷ Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 60.

²⁸ *Ibid.*, pp.60-61.

en el caso venezolano, de los actos administrativos que aparejen el cobro de sumas de dinero, caso en el cual, como ya hemos señalado, debe la administración solicitar la ejecución ante el órgano jurisdiccional.

Ahora bien, ¿son todos los actos dictados por la administración susceptibles de ejecución directa? Herrera Orellana, partiendo de la premisa de que “la Administración dicta actos de diversa clase y no solo actos administrativos”, concluye que “únicamente respecto de estos últimos es que puede la Administración ejercer su potestad de autotutela”.²⁹ El problema se presenta cuando, como en el caso venezolano, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 7°³⁰ establece una “noción –que no definición– subjetiva lo suficientemente amplia e imprecisa, como para incluir en ella a todos los actos dictados por la Administración”³¹.

En la misma sintonía, nos dice Roberto Dromi que la ejecutoriedad “es un carácter esencial de la actividad administrativa, que se manifiesta en algunas categorías o clases de actos y en otros no, dependiendo esto último del objeto y la finalidad del acto administrativo”.³² Del mismo modo justifica el autor la razón de ser de dicha potestad arguyendo razones de privilegio o prerrogativa, así como de equilibrio e igualdad de los órganos que constituyen el poder público, tal como podemos ver a continuación:

En los regímenes democráticos, en donde la relación autoridad-libertad, mando-obediencia se desenvuelve con un razonable y justo equilibrio, el ordenamiento jurídico reconoce a la autoridad el privilegio o la prerrogativa de obtener el cumplimiento del acto administrativo sin recurrir al órgano judicial. Esto es así porque previamente atribuyó al órgano ejecutivo la competencia para gobernar, mandar, ejecutar y administrar, competencia imposible de imaginar sin la consiguiente fuerza para hacer cumplir u obtener, en última instancia la ejecución coactiva del acto administrativo. Al mismo tiempo que reconoce la prerrogativa al Estado,

²⁹ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 154.

³⁰ “Artículo 7°- Se entiende por acto administrativo, a los fines de esta Ley, toda declaración de carácter general o particular emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley, por los órganos de la administración pública”.

³¹ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, pp. 154-155.

³² Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, p. 172.

reconoce la garantía al administrado, a través de la figura de la suspensión del acto administrativo.

Sostener que el título o derecho de la Administración y la posibilidad de obtener su cumplimiento debe ser sometido al órgano judicial, significa subordinar el órgano ejecutivo al judicial, lo cual no coincide con nuestro ordenamiento jurídico, que establece el equilibrio y la igualdad de los órganos que ejercen el poder político.³³

Sobre esta función moderadora –entre la tensión prerrogativa de la administración y las garantías de los ciudadanos- de la suspensión de los efectos del acto a la que hace referencia Dromi, se ha pronunciado la Sala Político Administrativa en el caso de un acto administrativo de carácter sancionatorio, Sentencia N°02859, de fecha 08/11/2013, caso Banco Caroní, C.A., Banco Universal, en los siguientes términos:

la posibilidad de que los efectos del acto administrativo tanto en sede administrativa como judicial sean suspendidos, viene a convertirse en el elemento conciliador y moderador de la perpetua tensión entre libertad y autoridad. Así las cosas, debe aceptarse que el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, específicamente en el caso de los de carácter sancionatorio, no resulta necesariamente contrario a la garantía de la tutela judicial efectiva, que comprende el derecho de presunción de inocencia, la cual se vería en todo caso satisfecha cuando el sistema jurídico permite que la ejecución coercitiva de decisiones administrativas pueda ser sometida a la apreciación de un juez, quien luego de analizar los concretos intereses en juego, dictaminará acerca de la conveniencia o no de la protección cautelar, en función de evitar siempre el daño mayor o más grave que la ejecución o la suspensión del acto puedan causar, tanto al derecho subjetivo, como al bien común en pugna, dependiendo de las circunstancias del caso.

Herrera Orellana se manifiesta en sentido contrario a lo dicho en la precitada decisión judicial, en lo que concierne a la conformidad entre el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos de carácter sancionatorio con la

³³ Citado por Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, pp. 172-173.

garantía de la tutela judicial efectiva, en la cual se encuentra comprendida el derecho a la presunción de inocencia, por cuanto no se trata de actos que tengan por finalidad la satisfacción directa e inmediata de un interés general. En tal sentido nos dice el autor:

dado que los actos sancionatorios que dicta la Administración son, usualmente, aquellos que imponen multas mas no aquellos que prohíben de manera *definitiva* realizar alguna *actividad* por la gravedad de la violación legal, no resulta claro que, efectivamente, tengan ellos por finalidad satisfacer en forma directa e inmediata algún interés general. Más bien, pareciera que su finalidad, al igual que ocurre con las penas del Derecho Penal, es la de reprender o castigar al transgresor del bien jurídico tutelado, dado que éste resulta protegido o satisfecho por vía de otras medidas, no sancionatorias sino restablecedores, que deberá adoptar la Administración. Así, no deberían gozar de autotutela.³⁴

De igual manera, tanto la doctrina venezolana como la española han sido contestes en que el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos se fundamenta en otro principio definitorio de los mismos, como lo es la presunción de legitimidad, el cual “determina que, como regla, los actos administrativos se tengan como válidos y productores de su natural eficacia jurídica, en tanto un interesado no demuestre su invalidez ante la jurisdicción u Organismo competente”.³⁵ Partiendo de la distinción entre el sistema civil continental y el sistema común anglosajón, Luis Alfonso Herrera Orellana circunscribe este carácter del acto administrativo en el primer sistema, tal como se aprecia a continuación:

en varios de los países regidos por el sistema de Derecho civil, algunos de los actos dictados por la Administración Pública, los administrativos, están investidos de una presunción de legalidad y legitimidad, están dotados de ejecutividad y ejecutoriedad, y pueden ser revocados, convalidados y corregidos por la propia Administración que los dicta, sin que medie intervención judicial previa, a pesar de que incidan (para crear,

³⁴ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, pp. 184-185.

³⁵ Fernando Garrido Falla: *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General. Volumen I.* Madrid. Editorial Tecnos, S.A., 1994, p.503.

modificar o extinguir derechos o intereses) en la esfera subjetiva de los particulares.³⁶

Sobre este asunto, se ha pronunciado la Sala Político Administrativa de la otrora Corte Suprema de Justicia, en los siguientes términos:

Dispone la Administración, de poderes conforme a los cuales puede modificar unilateralmente las situaciones jurídicas de los administrados sin necesidad de acudir al juez; en estos casos no emite aquélla simples pretensiones, sino que adopta verdaderas decisiones. Es sin duda un privilegio del que carecen los particulares, quienes –por indiscutibles que sean sus derechos- no pueden imponerlos por sí mismos, sino a través de los órganos judiciales.

En efecto, en la relación jurídica de carácter privado, aunque ésta se encuentre revestida de eficacia, si el sujeto pasivo se niega a cumplir las obligaciones que en virtud de dicha relación le incumben, el sujeto activo deberá intentar a través de un proceso de cognición ante un órgano del Poder Judicial la declaratoria de la existencia de tal derecho. Y si, pese a ello, el obligado se resiste a observar la conducta debida para obtener la realización material del derecho judicialmente reconocido y declarado, el acreedor habrá de acudir aún al proceso de ejecución.

Pero, observa la Sala, no ocurre lo mismo en la relación jurídico-administrativa regulada por nuestro Derecho Positivo en forma, por lo demás, semejante a como lo hacen la mayoría de los ordenamientos extranjeros: el acto administrativo al dictarse presume legítimo y, amparado por la presunción de legalidad que lo acompaña desde su nacimiento, se tiene por válido y productor de su natural eficacia jurídica. Puede afirmarse entonces que el acto administrativo desde que existe tiene fuerza obligatoria y debe cumplirse a partir del momento en que es “definitivo”, es decir, en tanto resuelva el fondo del asunto; característica general que la doctrina (ZANOBINI, SAYAGUES, GONZALEZ, PEREZ, GARRIDO) es coincidente en bautizar con el nombre de “ejecutividad”.

Pero además la Administración, tal como se ha dejado expuesto tiene – cuando los actos, de suyo subjetivos, impongan deberes o limitaciones-, la posibilidad de actuar aún en contra de la voluntad de los administrados, y sin necesidad de obtener previamente una declaración judicial al respecto; atributo al que –distinguiéndolo del género “ejecutividad”- se ha dado la denominación específica de “ejecutoriedad”. En el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos se reconoce esta posibilidad, atribuida a la Administración, de materializar

³⁶ Luis Alfonso Herrera Orellana: *La Potestad de Autotutela Administrativa... op. cit.*, pp. 22-23.

ella misma, e inmediatamente, e inmediatamente, sus actuaciones: “Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la Administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán inmediatamente”.

Este principio adicional, al que suele darse la denominación de “ejecutoriedad” -para distinguirlo del género “ejecutividad”- de los actos administrativos, ha sido fundamentado en la presunción *iuris tantum* de la legalidad que los acompaña y en la necesidad de que se cumplan sin dilación los intereses públicos que persigue la Administración, cuyo logro no puede ser entorpecido por la actuación de los particulares.

Las consecuencias prácticas de tales prerrogativas son las siguientes:

1ª) La interposición de recursos contra los actos administrativos no suspende la ejecución de los mismos, así éstos no hayan alcanzado todavía firmeza. De ahí que su derogatoria por vía de suspensión de los efectos del acto venga legalmente establecida únicamente en circunstancias excepcionales. El particular puede, ciertamente, impugnar su validez ante el juez, pero el recurso, de ordinario, no tiene efectos suspensivos, e, independientemente de su eventual anulación posterior, la decisión es ejecutable al estar amparada por una presunción de “cosa decidida” –terminología del eminente administrativista GEORGE VEDEL- en un todo semejante a la de “cosa juzgada judicial”.

2ª) Además, es consecuente también con lo anteriormente señalado, la facultad que se le reconoce a la Administración de ejecutar por sí misma, materialmente, los derechos que de tales actos deriven –aún enfrentándose a la resistencia del obligado- sin necesidad para lograrlo de acudir a la intervención de los tribunales. Esta posibilidad de ejecución material o forzosa por la Administración de sus propias decisiones, encuentra su justificación, como se ha dicho, en la propia naturaleza de la actuación administrativa, y le es expresamente reconocida por el artículo 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en los siguientes términos: “La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia Administración, salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial”.³⁷

³⁷ Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia N° 332, 21/11/1989 (Arnaldo Lovera Vs Dirección de Inquilinato del Ministerio de Fomento), Allan R. Brewer-Carías y Luis A. Ortiz Álvarez: *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso Administrativa*. Caracas. Colección Jurisprudencia N° 4. Editorial Jurídica Venezolana, 2007, pp. 325-326.

Más recientemente la Sala Político Administrativa lo siguiente sobre la relación que existe entre la ejecutoriedad de los actos administrativos y el principio de legalidad administrativa:

La actividad administrativa se rige por diversos principios, entre otros, el principio de legalidad, consagrado en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 137. *Esta Constitución y las leyes definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.*

De esta manera, la consecuencia directa de la adecuación de la actividad administrativa a la ley, es la presunción de legalidad que revisten a los actos que se generen por dicha actividad, así como también lo es la ejecutividad y ejecutoriedad de los proveimientos de la Administración, lo que significa que al ser dictados con estricta sujeción al ordenamiento jurídico, estos producen plenos efectos desde su emisión sin que se requiera, en principio, el auxilio de otro poder público para consolidar su ejecución.

Afirmar lo contrario implicaría vaciar de contenido las potestades de inspección, control, vigilancia y sanción atribuidas a los órganos administrativos, pues no tendría sentido el ejercicio de dichas atribuciones destinadas como están a la protección del interés general, sin que tales órganos puedan hacer cumplir sus decisiones.

Al respecto, esta Sala en la sentencia N° 00272 del 28 de marzo de 2012, señaló lo que de seguidas se transcribe:

“El principio de legalidad que informa la actividad de la Administración Pública y que en nuestro ordenamiento se encuentra consagrado en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, produce como consecuencia, dada la necesaria adecuación del actuar de la Administración a la Ley, que los actos mediante los cuales se ejecutan los cometidos de esta, están revestidos de una presunción de legalidad, la cual genera a su vez, que dichos proveimientos surtan plenos efectos jurídicos desde el momento de su emisión y no se requiera del auxilio de otro poder público para consolidar su ejecución (principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos).

En este sentido, una vez que la Administración manifiesta su voluntad, el acto que la contiene luego de notificarse, es capaz de producir todos sus efectos hasta tanto no sea revocado por la propia Administración en ejercicio de su poder de autotutela

o anulado a través del pronunciamiento sobre su legalidad de un órgano jurisdiccional, pudiendo la Administración por sí misma hacer efectivo el cumplimiento de los actos que emanan de ella de conformidad con lo previsto en el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

De igual forma, acorde con los anotados principios y con lo dispuesto en el artículo 87 eiusdem, ‘La interposición de cualquier recurso no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo previsión legal en contrario’, por lo que la existencia de recursos administrativos o acciones judiciales cuya resolución se encuentre pendiente, no es óbice para que el acto cuestionado surta efecto y sea ejecutado”.

Igualmente, con relación a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, esta Sala se ha pronunciado de la siguiente manera:

“...Así debe concluirse que la ejecutividad es una prerrogativa propia de todo acto administrativo, en el sentido de que éste no requiere la homologación de un ente distinto a la administración para que produzca sus efectos, mientras que la ejecutoriedad alude a la facultad que tiene la administración de ejecutar por sí sola los actos que dicta, aún contra la voluntad de los administrados.

En conexión con lo anterior, el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos reconoce la posibilidad de la Administración de materializar de manera inmediata sus actuaciones, al establecer expresamente lo siguiente: ‘Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la Administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán inmediatamente.’

Cabe destacar, que tal posibilidad se fundamenta principalmente, en la presunción iuris tantum de legalidad que tienen los actos administrativos y en la necesidad de que se cumplan los intereses públicos que orientan la actividad administrativa.

En este orden de ideas, se observa que la ejecutoriedad sólo procede cuando existe un acto administrativo formal. Al efecto, el artículo 78 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos señala: ‘Ningún órgano de la Administración podrá realizar actos materiales que menoscaben o perturben el ejercicio de los derechos de los particulares, sin que previamente haya sido dictada la decisión que sirva de

fundamento a tales actos'. Esta condición se complementa con la necesidad de la efectiva notificación del acto.

Ahora bien, la facultad reconocida a la Administración de ejecutar por si sola, materialmente, los derechos que de tales actos deriven, aún en contra de los obligados, puede lograrse sin que sea necesario acudir a los tribunales, tal como expresamente lo establece el artículo 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al señalar que: 'La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia Administración, salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial.'

En sintonía con lo expuesto, cabe resaltar que en principio todos los actos administrativos son ejecutables, es decir, gozan de las prerrogativas de ejecutividad y ejecutoriedad una vez dictados y debidamente notificados, a menos que la Administración o un Tribunal acuerde la suspensión de los efectos del acto recurrido a través de una medida cautelar, único mecanismo que dicho sea de paso, puede detener la ejecución de un acto administrativo definitivo, toda vez que la suspensión de efectos del acto de que se trate, es una excepción al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos.

Conforme a lo anterior, la ejecutoriedad es la facultad de la Administración de materializar los actos formales dictados en el ejercicio de sus competencias, excepto cuando alguna Ley especial asigne tal atribución en forma expresa a los órganos jurisdiccionales, como así lo establecen los artículos 8 y 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de la siguiente manera:

“Artículo 8º- *Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán inmediatamente”.*

“Artículo 79. *La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia administración, salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial”.*

Por su parte, el artículo 80 *eiusdem* dispone la forma como los órganos administrativos pueden hacer cumplir sus decisiones, sea que se trate de actos de ejecución indirecta respecto al obligado o cuando se trate de actos de ejecución personal. Así, el mencionado artículo prevé lo que de seguidas se transcribe:

“Artículo 80. *La ejecución forzosa de actos por la administración se llevará a cabo conforme a las normas siguientes:*

1. Cuando se trate de actos susceptibles de ejecución indirecta con respecto al obligado, se procederá a la ejecución, bien por la administración o por la persona que ésta designe, a costa del obligado.

2. Cuando se trate de actos de ejecución personal y el obligado se resistiere a cumplirlos, se les impondrán multas sucesivas mientras permanezcan en rebeldía y, en el caso de que persista en el incumplimiento, será sancionado con nuevas multas iguales o mayores a las que ya se le hubieren aplicado, concediéndole un plazo razonable, a juicio de la administración, para que cumpla lo ordenado. Cada multa podrá tener un monto de hasta diez mil bolívares (Bs. 10.000,00), salvo que otra ley establezca una mayor, caso en el cual se aplicará ésta”.

Asimismo, dado que la presunción de legalidad de los actos administrativos puede ser desvirtuada, la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos mantiene su vigencia mientras no se demuestre su contrariedad a la Ley o que hayan sido suspendidos sus efectos por la propia Administración o por los órganos jurisdiccionales (*Vid.* sentencias de esta Sala Nos. 01117 y 00874 de fechas 4 de mayo de 2006 y 17 de junio de 2009, respectivamente).³⁸

De igual manera, es con base en lo que la doctrina española denomina autotutela ejecutiva que la administración está facultada para “el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente administrada”.³⁹

Por su parte Garrido Falla entiende por ejecutoriedad del acto administrativo “la cualidad jurídica que al mismo se reconoce de habilitar a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones necesarias que su ejecución

³⁸ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 00765 de fecha 28/06/2012 (CORPOMEDIOS G.V. INVERSIONES, C.A. y GLOBOVISIÓN TELE, C.A. vs. DIRECTORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL de la COMISIÓN NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES (CONATEL), <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/junio/00765-28612-2012-2012-0104.html>.

³⁹ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo*, V. I. Séptima Edición. Madrid. Editorial Cívitas, 1995, p. 493.

comporta”⁴⁰, en atención a lo cual traemos a colación la siguiente consideración de este autor, sobre los poderes de los que se encuentra investida la Administración para ejecutar por sí misma los actos por ella dictados:

Mientras que un particular que quisiese hacer efectivo un derecho del que fuese titular necesitaría, en primer lugar, obtener del Tribunal competente la declaración judicial de reconocimiento del derecho controvertido y, en segundo lugar, acudir igualmente al Tribunal competente para que inicie el correspondiente procedimiento ejecutivo sobre el patrimonio del deudor; en cambio, la Administración pública aparece investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la autotutela de su derecho, y para ello: primero, declara por sí misma cuál es su derecho, de dónde el carácter obligatorio del acto administrativo; segundo, procede a ejecutar por sus propios medios – y, en su caso, contra la voluntad de los obligados- lo que previamente ha declarado.⁴¹

Esta potestad ejecutiva de la administración que se expresa aún en contra de la voluntad de los ciudadanos, es ratificada por Hildegard Rondón de Sansó cuando nos dice que

Lo relevante de la ejecutoriedad es que la Administración puede obtener el cumplimiento de lo ordenado aún en contra de la voluntad del administrado y sin necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales. Se deroga así, con tal principio y en relación a su esfera, (que como veremos es muy limitada) una regla que es la base de la convivencia pacífica de las sociedades, que impide que cada uno se haga justicia por sí mismo.⁴²

Precisado lo anterior, pasaremos ahora a examinar cuáles son los presupuestos para que los actos administrativos produzcan los efectos ejecutorios a los que venimos haciendo referencia, para lo cual traemos a colación lo dicho en este sentido por la doctrina española:

⁴⁰ Fernando Garrido Falla: *Tratado de Derecho Administrativo... op. cit.*, p. 505.

⁴¹ *Ibid.*, p.503.

⁴² Hildegard Rondón de Sansó: *Estudio Preliminar de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2001, pp. 85-86.

para que el acto administrativo produzca los efectos ejecutivos, y ejecutorios (por emplear la terminología tradicional) es necesario que se den las tres circunstancias siguientes: 1) que el acto administrativo exista, es decir, que, cuando menos, haya una apariencia de acto administrativo; 2) que haya sido dictado por el órgano competente, y 3) que se haya dictado de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido. Si no se dan estos requisitos estaremos en presencia de lo que la doctrina y la jurisprudencia, importando una terminología francesa, han denominado *vía de hecho* (*voix de fait*).⁴³

Cumplidos los presupuestos antes señalados, nos corresponde dilucidar si es necesario que este acto administrativo, dictado por la instancia competente y de conformidad con el procedimiento legalmente establecido, debe gozar de firmeza para que proceda la ejecutoriedad, o basta con que el mismo sea definitivo. En tal sentido, comenzaremos diferenciando las nociones de acto administrativo definitivo y acto administrativo firme.

Así tenemos que un acto administrativo es definitivo “cuando resuelve, por disposición del Órgano competente, la cuestión planteada”,⁴⁴ mientras que se considera firme “cuando, o bien han sido rechazados los recursos utilizados contra ella o bien se ha dejado transcurrir el plazo para su utilización”.⁴⁵

Sobre este particular nos continúa diciendo Garrido Falla que, por regla general, “una resolución no firme (y dado el carácter no suspensivo de los recursos), es, sin embargo, ejecutiva”.⁴⁶ Ejemplo de esto lo tenemos en el artículo 87 de nuestra Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, según el cual, no obstante la interposición de un recurso administrativo, bien sea de reconsideración, jerárquico o de revisión, el acto administrativo no pierde su carácter ejecutivo, siendo necesaria la solicitud de la suspensión de los efectos del acto administrativo en cuestión, por parte del recurrente, para lo cual se requerirá la constitución de la caución que la Administración considere

⁴³ Fernando Garrido Falla: *Tratado de Derecho Administrativo... op. cit.*, p.503.

⁴⁴ Fernando Garrido Falla: *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General. Volumen I.* Madrid. Editorial Tecnos, S.A., 1994, p.242.

⁴⁵ *Ibí.*, p.506.

⁴⁶ *Ibí.*, p. 506.

suficiente, siendo esto estipulado por nuestro legislador en los siguientes términos:

Artículo 87.- La interposición de cualquier recurso no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo previsión legal en contrario.

El órgano ante el cual se recurra podrá, de oficio o a petición de parte, acordar la suspensión de los efectos del acto recurrido en el caso de que su ejecución pudiera causar grave perjuicio al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la nulidad absoluta del acto. En estos casos, el órgano respectivo deberá exigir la constitución previa de la caución que consideren suficiente. El funcionario será responsable por la insuficiencia de la caución aceptada.

Como excepción a la regla antes referida podemos traer a colación el caso del recurso jerárquico contra actos administrativos dictados por la Administración Tributaria venezolana, el cual sí produce la suspensión automática de los efectos del acto administrativo y, por consiguiente, de su ejecución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 247 del Código Orgánico Tributario venezolano, lo cual será ampliado en el Capítulo IV de este trabajo de investigación, referido a la ejecución de créditos fiscales en el ordenamiento jurídico venezolano.

En el caso de la legislación española, el artículo 94 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE 27/11/92), dispone expresamente que los Actos de las Administraciones públicas serán inmediatamente ejecutivos. En lo que se refiere a la suspensión de efectos, la regulación general está contenida en el artículo 111 *ejusdem*,⁴⁷ el cual establece como regla general la no suspensión de efectos de los actos administrativos recurridos, quedando a salvo la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado, tal como se puede apreciar a continuación:

⁴⁷ Modificado por la Ley 4/1999.

Artículo 111. Suspensión de la ejecución.

1. La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender, de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto impugnado cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

b. Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.

3. La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.4, Segundo párrafo, de esta Ley.

4. Al dictar el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado. Cuando de la suspensión puedan derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, aquélla sólo producirá efectos previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos, en los términos establecidos reglamentariamente. La suspensión podrá prolongarse después de agotada la vía administrativa cuando exista medida cautelar y los efectos de ésta se extiendan a la vía contencioso-administrativa. Si el interesado interpusiera recurso contencioso-administrativo, solicitando la suspensión del acto objeto del proceso, se mantendrá la suspensión hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la solicitud.

5. Cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, la suspensión de su eficacia habrá de ser publicada en el periódico oficial en que aquél se insertó.

Como podemos observar en la norma anteriormente transcrita, el legislador español le dejó al órgano a quien compete decidir el recurso, la posibilidad de suspenderlo, de oficio o a solicitud de parte, cuando la ejecución pudiera causar

perjuicios de imposible o difícil reparación, o la impugnación se fundamente en una causal de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 62 *eiusdem*, el cual es del siguiente tenor:

Artículo 62. Nulidad de pleno derecho.

1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:
 - a. Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
 - b. Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
 - c. Los que tengan un contenido imposible.
 - d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
 - e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
 - f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
 - g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.
2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

Para el caso específico de los recursos contra actos dictados por las administración tributaria española, aplica el principio general de no suspensión de efectos con posibilidad de suspensión en los casos establecidos por la Ley. Como ejemplo de esto tenemos el caso de las reclamaciones económico administrativas, cuya interposición no suspende los efectos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico administrativa”, o a solicitud del interesado,

en los supuestos tipificados en el numeral 2 de la precitada norma, pero sobre este punto profundizaremos en el Capítulo III de este trabajo de investigación, referido a la ejecución de créditos fiscales en el derecho español.

Como hemos podido apreciar, el ejercicio de este poder ejecutivo por parte de la Administración, no impide ni menoscaba el derecho del administrado de acudir ante el poder judicial y solicitar el control de la actuación de la administración, tanto en lo que se refiere al acto administrativo propiamente dicho, como al procedimiento de ejecución de éste, en los casos que corresponda, por cuanto la autotutela administrativa es previa y no definitiva, tal como apuntan García de Enterría y Fernández:

este tipo de autotutela sigue siendo también previa y no definitiva, de modo que el hecho de su aplicación no excluye tampoco el eventual conocimiento ulterior de los Tribunales contencioso-administrativos, conocimiento que puede referirse tanto a la validez del acto que ha juzgado como título ejecutivo como a la validez misma de la ejecución forzosa y a la observancia de sus límites.⁴⁸

En los capítulos subsiguientes, ahondaremos en este poder ejecutivo del cual goza la administración, concretamente en lo que respecta a actos administrativos dictados por las administraciones tributarias venezolana y española, los cuales tienen la peculiaridad de que acarrear, en la mayoría de los casos, el cobro de sumas de dinero por parte de las referidas administraciones tributarias, bien sea de manera voluntaria o coactiva, siendo esto último el objeto principal del presente trabajo de investigación.

⁴⁸ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo...* op. cit., p. 494.

CAPÍTULO II

LOS MODELOS DE CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE LA OEA/BID.

Y DEL CIAT

Breve reseña histórica.

En el año 1961, la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), constituyeron el Programa Conjunto de Tributación, a objeto de contribuir al fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, mejorar la administración y capacitar y adiestrar a los funcionarios fiscales de los países.⁴⁹ En este contexto se creó una comisión para la redacción de un Modelo de Código Tributario, que se presentó como Volumen III de la Serie Reforma Tributaria para América Latina en el año 1967, el cual desarrolla las relaciones entre administración tributaria y contribuyentes, sobre la base de “la idea profundamente democrática de la obligación tributaria”,⁵⁰ entendiéndose por tal “una relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una parte (acreedor) tiene la obligación de exigir una prestación de la otra (deudor)”,⁵¹ lo que supone que no se trata de una relación de poder, fundada en la supremacía de la administración tributaria sobre el contribuyente, sino de sujetos relacionados por un vínculo eminentemente obligacional.

Treinta años después (1997) y con base en el referido Modelo de Código Tributario OEA/BID, en la Ley General Tributaria de España y en la Ordenanza Tributaria Alemana, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) desarrolló un nuevo modelo de Código Orgánico Tributario, el cual “se muestra más claramente partidario de una relación de poder en la que el Ejecutivo y solamente el Ejecutivo dice quien (sic) ha de pagar, como (sic),

⁴⁹ OEA/BID: *Modelo de Código Tributario*. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos. Washinton, D.C., 1967, p.iii.

⁵⁰ José Juan Ferreiro Lapatza: “La Codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)”. *XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Tema 2: La Codificación en América Latina*. Brasil, 2000, p. 1182.

⁵¹ *Ibíd.*, pp. 1183-1184.

cuanto (sic) y cuando (sic), aplicando después él su propio mandato”,⁵² un Modelo que, al decir de José Andrés Octavio

otorga numerosas, innecesarias e injustificadas facultades a la administración tributaria para que pueda actuar discrecionalmente; priva al contribuyente de la tutela jurisdiccional en los casos de medidas cautelares, cobro ejecutivo y quejas a la Administración; las normas sobre pago, compensación y prescripción se establecen de manera injustificadamente desfavorable a los contribuyentes, contrarias a la naturaleza de esos institutos jurídicos; las disposiciones que se refieren a los ilícitos tributarios muestran igualmente definiciones y procedimientos claramente perjudiciales a los contribuyentes, sin que ello sea necesario para la cabal aplicación de la ley.⁵³

En resumen, se trata de dos Modelos concebidos desde diferentes perspectivas: el Modelo OEA/BID desde un enfoque relacional obligacional y de igualdad de partes, mientras que en el Modelo del CIAT se puede apreciar una visión fundada en una relación de poder, donde prevalece el interés de las administraciones tributarias sobre los derechos subjetivos de los sujetos obligados.

Modelo de Código Tributario OEA/BID.

De conformidad con el Modelo de Código Tributario OEA/BID, la ejecución de créditos fiscales no puede ser realizada directamente por las administraciones tributarias, sino que debe ser solicitada por éstas ante un órgano jurisdiccional, mediante el ejercicio de una acción ejecutiva calificada en el Título V, Capítulo III, del Modelo de Código Tributario como Juicio Ejecutivo, siendo ésta la denominación adoptada por nuestro legislador en el Código Orgánico Tributario venezolano.

⁵² José Juan Ferreiro Lapatz: La Codificación en América Latina... *op. cit.*, p. 1191.

⁵³ Citado por Juan Carlos Fermín Fernández en *La Igualdad de las Partes en la Relación Jurídico Tributaria. Análisis comparativo –en sus aspectos generales- entre los Modelos de Código Tributario OEA/BID y CIAT*, publicado en *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo I. Derecho Sustantivo Tributario. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2012, p.p. 119-120.

Es así que, de conformidad con el artículo 185 del Modelo OEA/BID, mediante el ejercicio de esta acción de carácter judicial, las administraciones tributarias pueden solicitar la ejecución de créditos por concepto de tributos e intereses que resulten de sus resoluciones firmes o de las sentencias dictadas en las acciones y recursos pertinentes, los cuales constituirán título ejecutivo, siendo que para el caso específico del cobro de multas, no es suficiente la resolución administrativa, sino que se requiere la existencia de una sentencia ejecutoriada.⁵⁴ Cabe destacar que los redactores del Código Orgánico Tributario venezolano no tomaron en cuenta esta distinción, a los efectos de la ejecución, entre actos administrativos que determinan impuestos de aquellos mediante los cuales se imponen sanciones, siendo ambos tipos de actos susceptibles de ejecución aún estando recurridos, siempre que no se encuentren suspendidos sus efectos, lo que ocurre de modo inmediato con la interposición de un recurso jerárquico (con excepción de determinados supuestos de actos administrativos de carácter sancionatorios establecidos en el Parágrafo Único del artículo 247 del Código en comento, como la clausura de establecimiento, la suspensión de expendio de especies fiscales gravadas o el comiso o retención mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, sobre los que expresamente se dispone que no opera dicha suspensión), o a solicitud de parte, en caso de interposición del recurso contencioso tributario, siempre que concurren el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*. En lo que respecta a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debemos señalar que existe una disposición expresa en el artículo 227, en virtud de la cual serán ejecutorios a través de reclamación económico administrativa, los actos que impongan sanciones, operando para éstos la no suspensión de efectos prevista en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de

⁵⁴ “Aquella que ha pasado en autoridad de *cosa juzgada* y contra la cual no es posible intentar recurso alguno, ya por su naturaleza, ya por haber sido consentida por los litigantes”. Manuel Ossorio: *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 33ª Edición Actualizada corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de Las Cuevas. Buenos Aires. Heliasta, 2008, p. 880. Para el caso de marras, creemos que se quiso hacer referencia a un acto administrativo definitivamente firme.

noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE 27/11/92).

Interpuesta la acción de cobro, al presunto deudor sólo le serán admisibles las excepciones previstas en las dos (2) propuestas de texto del artículo 187 contenidos en el Modelo,⁵⁵ lo cual pareciera ser una enumeración taxativa. Así, la primera propuesta establece cinco excepciones, a saber: 1) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 186;⁵⁶ 2) Pago; 3) Espera concedida con anterioridad al embargo;⁵⁷ 4) Prescripción y; 5) Inexistencia del crédito, declarada por resolución jurisdiccional ejecutoriada. En lo que respecta al segundo texto propuesto, se enumeran cuatro (4) excepciones admisibles muy similares a las establecidas en la primera redacción, pero en la que se integran el pago y la prescripción en un solo numeral, referido a la extinción de la obligación por cualquiera de los medios previstos en el artículo 41 del Modelo de Código.⁵⁸

De igual manera se proponen en el Modelo dos supuestos que acarrearán la suspensión de este procedimiento de cobro judicial, los cuales se encuentran contenidos en el artículo 188. El primer supuesto se refiere a que en el momento en que sea citado para interponer las excepciones mencionadas en el párrafo anterior, el ejecutado acredite que con respecto a la resolución que se pretende cobrar, se encuentra en trámite la acción ordinaria, caso en el cual, una vez

⁵⁵ Siendo éste un Código Modelo, con base en el cual los respectivos Estados pueden desarrollar su legislación interna, se incorporan al mismo dos propuestas de redacción del artículo 187.

⁵⁶ "Art. 186. Para que el documento administrativo constituya título ejecutivo deberá reunir los siguientes requisitos: 1o.) Lugar y fecha de emisión; 2o.) Nombre del obligado; 3o.) Indicación precisa del concepto e importe del crédito, con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés; 4o.) Individualización del expediente respectivo, así como constancia de si la deuda se funda en declaración del contribuyente o, en su caso, si se han cumplido los procedimientos legales para la determinación de oficio o para la aplicación de sanciones; 5o.) Nombre y firma del funcionario que emitió el documento con especificación de que ejerce las funciones debidamente autorizado al efecto".

⁵⁷ No se define en el Modelo de Código Orgánico Tributario OEA/BID, esta noción de espera concedida por la administración tributaria, a la cual se hace referencia también en el artículo 188 como segundo supuesto de suspensión del juicio ejecutivo, sólo que en este caso se trata de la concesión de la espera con posterioridad al embargo. Presumimos que podría tratarse de una prórroga concedida por la Administración para el cumplimiento de la obligación tributaria.

⁵⁸ El artículo 41 del Modelo contempla como medios de extinción de la obligación tributaria el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción.

ejecutoriada la sentencia pertinente, se realizará una nueva citación. Esta acción ordinaria se encuentra prevista en el artículo 175 del Modelo, y se ejerce ante un tribunal colegiado especializado, independiente de la administración. Consideramos oportuno mencionar que este primer supuesto de suspensión del juicio ejecutivo puede ser asumido por la legislación interna de un Estado sólo en el caso de que no se adopte la primera redacción propuesta para los artículos 171 al 174 del Modelo, en la cual se dispone que los recursos y acciones (sea de revocación ante la misma autoridad que dictó la resolución o ante la autoridad judicial), surten efecto suspensivo de la obligación y de la ejecución de la sanción (artículo 172). La segunda redacción no contempla la suspensión por la interposición del recurso, por lo que ésta sí resulta compatible con el numeral 1 del mencionado artículo 188.

El segundo supuesto de suspensión se refiere a la acreditación de que la administración haya concedido espera con posterioridad al embargo, siendo ésta una noción que no fue definida por los redactores del modelo, tal como dijéramos antes al referirnos a las excepciones establecidas en el artículo 187.

Observamos que (a diferencia de lo que ocurre en el Modelo de Código Tributario del CIAT) más allá de estas disposiciones, este Modelo no desarrolla aspectos como el embargo sobre los bienes del obligado tributario ni el modo de enajenación de los mismos, lo cual en todo caso se ajustaría a los procedimientos ejecutivos de cada una de las legislaciones de los Estados que asuman el Modelo.

Es así como el Modelo de Código Tributario OEA/BID, “en función del principio de que ‘nadie puede ser juez en su propia causa’ adoptó la solución de que la acción ejecutiva debe tramitarse ante la autoridad jurisdiccional”,⁵⁹ camino que fue seguido también por el legislador venezolano.

Modelo de Código Tributario CIAT.

⁵⁹ José Juan Ferreiro Lapatza: *La Codificación en América Latina...* op. cit., p. 1197.

A diferencia del Modelo de Código Tributario OEA/BID, el Modelo de Código Tributario del CIAT establece un procedimiento administrativo de cobro ejecutivo (artículos 124 al 139), en virtud del cual las administraciones tributarias no necesitarían acudir al poder judicial para solicitar la ejecución de créditos fiscales. Este procedimiento, de conformidad con el artículo 127, es exclusivamente administrativo, no acumulable a procedimientos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, siendo las administraciones tributarias las competentes para resolver todas sus incidencias. De igual manera, para que dicho procedimiento de cobro pueda llevarse a cabo es necesario que se haya iniciado el período ejecutivo, lo cual ocurre al vencerse el plazo para realizar el pago de las deudas liquidadas por la propia administración o aquellas resultantes de declaración-liquidación o autoliquidación, tal como se desprende del artículo 124 del Proyecto.

El procedimiento en cuestión se inicia con la notificación al deudor de una providencia (la cual, de conformidad con el artículo 125 del Modelo será título suficiente y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios) en la que se identifica la deuda y se le solicita el pago de la misma y del recargo establecido en el artículo 174 *ejusdem*,⁶⁰ el cual se aplica no sólo para los casos de pago fuera del plazo establecido, sino también por la no inclusión en las declaraciones de ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos; la declaración de cifras o datos erróneos; la omisión en las declaraciones de circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria o no efectuar retenciones o percepciones establecidas por la ley o por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades legales. Cabe destacar que la legislación española también contempla este recargo, tal como podremos apreciar en el Capítulo III de este trabajo de grado.

⁶⁰ Se deja abierto a los legisladores respectivos el establecimiento del valor del recargo, con la siguiente redacción: "Serán sancionados con un recargo equivalente a..... veces el tributo omitido".

Nos dice el artículo 125 que junto con el requerimiento de pago, las administraciones tributarias pueden disponer orden de embargo contra los bienes del deudor o exigir una garantía que cubra el monto adeudado, accesorios y recargo, dando un plazo para la realización del pago respectivo o la constitución de la garantía, vencido el cual se procederá a la ejecución del referido embargo. Ahora bien, en caso de no existir o no conocerse bienes suficientes en la esfera patrimonial del deudor, “se ordenará la inhibición general de bienes, la cual se mantendrá hasta que se extinga la deuda o se ofrezca garantía suficiente o se identifiquen bienes suficientes a embargar”.

La inhibición general de bienes es una medida en virtud de la cual se impide la disposición de derechos sobre los bienes cuyo dominio conste en registros públicos, la cual opera “supletoriamente respecto del embargo, cuando siendo éste pertinente no se conocen bienes del deudor o dichos bienes son insuficientes”.⁶¹ Sobre este particular, nos dice Hugo Alsina lo siguiente:

Mediante el embargo el acreedor individualiza el objeto sobre el que ha de recaer la ejecución y, al mismo tiempo, impide que salga del dominio de su deudor hasta tanto proceda su venta judicial. Pero, ante la ineficacia de esta medida, porque el deudor no ha ofrecido bienes a embargo o porque el acreedor no los conoce, puede éste pedir una diligencia precautoria, llamada inhibición general de vender o gravar bienes inmuebles, por la cual el deudor no podrá enajenar los que tenga inscriptos a su nombre en el momento de la anotación de aquélla en el Registro de la Propiedad, ni los que adquiera posteriormente, por cualquier causa que sea, pues ningún escribano público puede otorgar una escritura de transferencia de dominio cuando el certificado que debe solicitar del Registro resulte que el deudor se halle inhibido de disponer de sus bienes.⁶²

En lo que concierne a las causales de oposición a este procedimiento ejecutivo, el artículo 126 establece los siguientes supuestos: el pago, prórroga para el

⁶¹Raúl Martínez Botos: *Medidas Cautelares*. Tercera edición reestructurada y ampliada. Buenos Aires. Editorial Universidad, 1996, p. 297.

⁶² Citado por Raúl Martínez Botos en *Medidas Cautelares...op. cit.* p. 297.

pago o extinción de la deuda; la prescripción⁶³ y la falta de notificación de las deudas determinadas por la administración.

También se asume en el Modelo como regla general que el inicio o continuación de este procedimiento no se suspende por la existencia de un procedimiento judicial u otro procedimiento de ejecución, salvo que se acredite que el interesado interpuso una acción judicial (contencioso administrativa) contra la liquidación practicada por la administración tributaria antes del inicio del mismo. En este caso sí operarí la suspensión de la ejecución, la cual deberá limitarse a la traba del embargo en bienes del interesado en cantidad suficiente para cubrir el monto de lo reclamado (suspendiéndose, claro está, la enajenación de los bienes objeto de embargo); en caso de que no se logre cubrir dicho monto, la administración tributaria podría decretar la inhibición general de bienes a la que hicimos referencia anteriormente. Ahora bien, si se tratare de una autoliquidación (declaración-liquidación) sin que se haya cumplido con la obligación correspondiente, el proceso no se suspenderá por la interposición de ningún tipo de acción o recurso.

En cuanto a la concurrencia del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo con otros procedimientos de ejecución sobre los bienes embargados, el Modelo, en su artículo 127, establece dos supuestos: si la concurrencia se da con otros procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de cobro será preferente cuando el embargo efectuado en el desarrollo del mismo sea el más antiguo; pero cuando la concurrencia sea con procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de cobro administrativo tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal. .

⁶³ Consideramos que cuando se habla de extinción de la deuda ya se encuentra contenida la prescripción.

A partir del artículo 128 del Modelo, comienza a desarrollarse lo que concierne a la ejecución, disponiéndose, en primer término que, en caso de haberse constituido garantía (aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal), ésta debe ser ejecutada. De no existir tal garantía, o si existiendo, la misma resultare insuficiente, la administración tributaria procederá a trabar el embargo sobre bienes del deudor, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda, debiéndose guardar, de conformidad con el artículo 129, el siguiente orden.⁶⁴

- 1) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras.
- 2) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- 3) Sueldos, salarios y pensiones.
- 4) Bienes inmuebles.
- 5) Establecimientos mercantiles o industriales.
- 6) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- 7) Frutos y rentas de toda especie.
- 8) Bienes Muebles y semovientes.
- 9) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

Nos dice además el artículo 129, en su último aparte que, si entre los bienes embargados se encontraren bienes perecederos o que por su naturaleza conlleven costos para su mantenimiento o conservación, éstos correrán por cuenta exclusiva del deudor, estando la administración tributaria eximida de responsabilidad por los daños ocasionados sobre los bienes por la falta de mantenimiento o conservación.

Establece también el Modelo en su artículo 130, la responsabilidad solidaria en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria, de aquellas personas que

⁶⁴ Este orden puede ser alterado a solicitud del deudor, siempre que los bienes que éste señale garanticen con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda.

oculten (o colaboren en la ocultación) bienes del deudor, incumplan las ordenes del embargo o, con conocimiento del mismo, dispongan de los bienes o colaboren con su disposición. En este sentido, nos dice el artículo 134 que frente a eventuales obstaculizaciones, además de la solidaridad antes señalada, se le confiere a la administración tributaria el poder suficiente para que, cuando la persona responsable de permitir el acceso al inmueble señalado para la traba del embargo, o en el que se presume la existencia de bienes muebles embargables, no permita el acceso al mismo, realice lo pertinente para que el depositario tome posesión del referido inmueble o para que siga adelante la diligencia. Lo mismo aplica para los casos en que la persona con quien se entienda la diligencia no abra los bienes muebles en los que se presume se guarda dinero u otros bienes embargables, caso en el cual la administración tributaria podrá romper o forzar la cerradura, y cuando esto no sea posible, trabará embargo en los bienes cerrados y su contenido, los sellará y ordenará su depósito, a objeto de que sean abiertos en el término que fije la legislación respectiva, por el propio deudor, su representante legal o un experto designado por la administración tributaria. Cabe destacar que si se tratase de bienes muebles que se encuentren unidos a un inmueble, se seguirá el procedimiento antes descrito, pero sin la movilización o transportación de dichos bienes a la sede de la administración tributaria.

De igual manera, de conformidad con el artículo 132, en cualquier momento del procedimiento en que la administración tributaria considere que los bienes pudieran resultar insuficientes para cubrir el monto adeudado, se puede ampliar el alcance del embargo practicado.

El embargo no podrá ser practicado en la casa de habitación del deudor, salvo que en dicho lugar se lleve a cabo su actividad comercial o profesional, éste así lo haya consentido o se cuente con una autorización judicial para el ingreso al mismo. Por otra parte, si los bienes embargados fueren inscribibles en Registro Público, la administración tributaria puede solicitar que se realice anotación

preventiva de embargo en el referido Registro, “conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo”.⁶⁵ En lo que respecta a los bienes muebles, la administración tributaria dispondrá su depósito en la forma que ella misma determine y, para los casos del embargo de un establecimiento mercantil o industrial, o de los bienes que los integran, siempre que se presuma que la continuidad en la dirección de la empresa puede ocasionar perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, la administración tributaria podrá acordar con el responsable de ésta el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión de la empresa.

Finalmente tenemos que cuando el embargo se realiza sobre dinero, la aprehensión del mismo se considera como pago realizado por el deudor. En los demás casos la enajenación de los bienes embargados se llevará a cabo mediante subasta, concurso o adjudicación directa al fisco nacional. Este último caso cuando no haya sido posible la enajenación por los otros medios, quedando abierta la posibilidad de que se liberen los bienes a través del pago antes de la adjudicación.

Como vemos, el Modelo de Código Tributario del CIAT “no sólo opta, con toda dureza, por la autotutela administrativa sino que la refuerza limitando de modo extremo la tutela judicial”,⁶⁶ por lo que se ha dicho que “-en paralelo con el nefasto ejemplo español- cree preciso un derecho especial que proteja los derechos de la burocracia al servicio de la Administración tributaria y ‘concede’, en pobre contrapartida, ciertos derechos a un contribuyente que considera distinto al ciudadano que, como tal, es la única fuente de poder en toda democracia”.⁶⁷

Para concluir, y volviendo al objeto central de nuestro estudio, observamos que en materia de ejecución de créditos fiscales el legislador venezolano siguió el

⁶⁵ Segundo aparte del artículo 135 del Modelo de Código Tributario del CIAT.

⁶⁶ José Juan Ferreiro Lapatza: *La Codificación en América Latina... op. cit.*, p. 1197.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 1199.

rumbo señalado por los redactores del Modelo de Código Tributario OEA/BID, mientras que la propia legislación española sirvió como modelo para los redactores del Modelo del CIAT, siendo precisamente el estudio pormenorizado de cada una de estas legislaciones, lo que realizaremos en los capítulos subsiguientes.

CAPÍTULO III

LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN EL DERECHO ESPAÑOL

1. Principios Constitucionales del Sistema Tributario Español.

El sistema tributario español tiene como fundamento un conjunto de principios constitucionales, establecidos en el primer aparte del artículo 31 y el artículo 133 de la Constitución española, los cuales son del siguiente tenor:

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

(...)

Artículo 133

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

Tales principios son, en esencia, los que se definen a continuación:

Reserva legal tributaria: con base en este principio, “Sólo a la ley corresponde la creación de tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo”.⁶⁸

Generalidad: “el principio de generalidad supone que *todos* debemos pagar tributos, pero según la capacidad contributiva de cada quien, al punto que si tal

⁶⁸ Luis Fraga Pitaluga: *Principios Constitucionales de la tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012, p. 41.

capacidad no existe, no debe existir tampoco la exacción, pues ésta sería injusta y confiscatoria”⁶⁹.

Capacidad contributiva:

El principio de la capacidad contributiva exige que los tributos afecten sólo aquella parte de la riqueza del sujeto pasivo que puede ser entregada a título de tributo sin que se afecte el *mínimo vital* necesario para subsistir decorosamente (*primun vivere dende tributum solvere*) (...) reclama que la tributación no frustre las lógicas y razonables expectativas que se derivan de la propiedad privada, de la libertad de empresa y del legítimo deseo de prosperar económicamente en una sociedad que persigue el progreso de todos.⁷⁰

No confiscatoriedad:

Redistribuir la riqueza no significa eliminarla – como ha señalado el Tribunal Constitucional, la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible substrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir-, sino conservarla y difundirla en mayor medida.⁷¹

Progresividad:

La progresividad –que más que un principio es, ante todo, una técnica instrumental al servicio de la redistribución- supone que la contribución que ha de hacer un sujeto, a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.⁷²

Estos principios constitucionales se encuentran recogidos de manera general en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, referido a

⁶⁹ *Ibíd.*, p. 70.

⁷⁰ Luis Fraga Pitaluga: *Principios Constitucionales...* op. cit., p. 84.

⁷¹ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 8ª edición. Madrid. Iustel, 2011, pp. 86-87.

⁷² *Ibíd.*, p. 85.

la ordenación y aplicación del sistema tributario español, el cual adicionalmente en su segundo párrafo hace mención al principio de eficacia, no obstante no encontrarse éste expresamente señalado en el texto constitucional.

En este sentido y tomando como premisas que la eficacia puede entenderse como “el nivel de consecución de metas y objetivos”, la eficiencia como “la relación entre los recursos utilizados en un proyecto y los logros conseguidos con el mismo”, y que “la eficacia difiere de la eficiencia en el sentido que la eficiencia hace referencia en la mejor utilización de los recursos, en tanto que la eficacia hace referencia en la capacidad para alcanzar un objetivo, aunque en el proceso no se haya hecho el mejor uso de los recursos”,⁷³ nos atrevemos a concluir que la intención del legislador español iba orientada a darle a este principio de eficacia más bien la significación correspondiente al concepto de eficiencia, visto que no tendría mucho sentido pensar en una administración tributaria en la que los recursos destinados a la consecución de sus fines sean superiores a dichos fines, o lo que es lo mismo, que los recursos utilizados para la recaudación tributaria sean superiores a los montos recaudados. Aceptado lo anterior, el principio de eficacia español resultaría equiparable al principio de recaudación eficiente contenido en el artículo 316 de la constitución venezolana, al cual haremos referencia en el próximo Capítulo, que versa sobre la ejecución de créditos fiscales en el derecho venezolano.

De igual manera debemos acotar que el principio constitucional de reserva legal tributaria se encuentra ampliamente desarrollado en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el artículo 7 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. La deuda tributaria.

Aunque el artículo Capítulo IV del Título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, utiliza la expresión deuda tributaria, alguna doctrina española nos habla más bien de crédito tributario, entendiendo por tal

⁷³ <http://www.gerencie.com/diferencias-entre-eficiencia-y-eficacia.html>.

“el derecho económico y subjetivo, legalmente establecido, de la Hacienda pública del Estado⁷⁴ y otros entes públicos para obtener el ingreso tributario debido, el cumplimiento de la prestación tributaria”.⁷⁵ Dicha deuda consta de un contenido esencial y un contenido eventual.

El contenido esencial de la deuda o crédito tributario es el constituido por “prestaciones de índole tributaria, unas de carácter definitivo y principal (cuota) y otras de carácter anticipado o a cuenta (retenciones, pagos a cuenta y fraccionados), instrumentales o subsidiarias de la anterior,⁷⁶” mientras el contenido eventual es el que puede quedar integrado “por el importe del interés de demora, de los recargos por declaración extemporánea, de los recargos del período ejecutivo y de los recargos tributarios exigibles legalmente”.⁷⁷

En la legislación española, el interés está definido en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del siguiente modo:

es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

Aún cuando el deber de pagar intereses de demora nace con el inicio del período ejecutivo, si el pago se produce dentro del término acordado por la Ley una vez notificada la providencia de apremio (al cual nos referiremos más adelante), la administración tributaria no podrá exigir el pago de dichos intereses. Tampoco se practicará la liquidación del interés de demora cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a la cifra fijada por el

⁷⁴ El artículo 5 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria califica los tributos como derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

⁷⁵ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, p. 244.

⁷⁶ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, p. 243.

⁷⁷ Idem.

Ministerio de Economía y Hacienda como mínima para cubrir los gastos de su exacción y recaudación, tal como se desprende del artículo 72 del Reglamento General de Recaudación.

En cuanto a los recargos a que ya hemos hecho referencia, el artículo 28 *ejusdem*, establece los siguientes supuestos:

Recargo Ejecutivo: Cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio, el recargo será de 5%. En este caso no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Recargo de apremio reducido: Cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo, antes de la finalización del plazo previsto para las deudas apremiadas, el recargo será del 10%. Tampoco para este caso proceden los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Recargo de apremio ordinario: Cuando se haya vencido el plazo establecido en la providencia de apremio para la satisfacción de la deuda apremiada, el recargo será del 20%. Para este caso sí aplican los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Cabe destacar que estos tipos de recargo son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario. De igual manera, el recargo no estará incluido en la base sobre la que se aplicará el interés de demora.

En caso de existir responsables subsidiarios al pago de la deuda, ha dicho el Tribunal Económico Administrativo Central lo siguiente:

De las disposiciones transcritas se deduce, por un lado, que declarados responsables subsidiarios, estos solo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario y que si dicha deuda no se abona en los plazos establecidos se inicia contra ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio; y de otra, que el pago de la deuda por uno de ellos, exime o

extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio.⁷⁸

3. Órgano recaudador.

Aunque el sujeto activo de la obligación tributaria lo constituye la Hacienda pública, de conformidad con el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación, la gestión recaudatoria del Estado cuando se trate de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero, tanto en período voluntario como ejecutivo, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Sobre este órgano estatal podemos apuntar lo siguiente:

creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se constituyó de manera efectiva el 1 de enero de 1992. Se configuró como una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda a través de la antigua Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Como tal entidad de derecho público, cuenta con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa, le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal.⁷⁹

4. El período ejecutivo.

4.1. Definición.

El período ejecutivo es aquel que la da a la administración tributaria “la posibilidad de iniciar el pertinente procedimiento de apremio con el fin de recaudar la deuda no satisfecha por el deudor”.⁸⁰

⁷⁸ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1632/2007, 08/10/2008. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

⁷⁹ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml.

⁸⁰ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 10ª edición. Valladolid, España. Lex Nova, S.A., 2009, 357.

4.2. Condiciones para el inicio del período ejecutivo.

El inicio de este período de recaudación estará sujeto al cumplimiento de dos condiciones: “en primer lugar, la finalización del período voluntario⁸¹ de ingreso sin haberse satisfecho la deuda tributaria y, en segundo lugar, el conocimiento por la administración de la deuda tributaria”.⁸²

4.3. Inicio del período ejecutivo.

El momento en que comienza a correr este período va a depender de si la respectiva deuda tributaria ha sido liquidada o determinada por la administración tributaria, o si por el contrario, se trata de una autoliquidación (en este caso es el propio sujeto obligado quien determina la obligación a través de su declaración). Sobre este particular dispone el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que, para el primer caso, el período ejecutivo se inicia al día siguiente del vencimiento del período voluntario de cumplimiento, mientras que en el caso de las autoliquidaciones, “al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación”.

4.4. Causales que impiden el inicio del período ejecutivo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay dos circunstancias que impiden el inicio del período ejecutivo. La primera de ellas es la presentación por parte del sujeto pasivo de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario. El impedimento durará mientras se tramite el expediente respectivo. En segundo lugar tenemos la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra un acto administrativo mediante el cual se imponga una sanción, lo cual impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que

⁸¹ Se entiende por cumplimiento en período voluntario aquel que se realiza dentro de los plazos establecidos en la Ley, específicamente para el caso que nos ocupa, en el artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁸² Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 356.

referido acto quede firme en sede administrativa y haya finalizado el plazo para el cumplimiento voluntario de la obligación.

4.5. Efectos del inicio del período ejecutivo.

El inicio del período ejecutivo produce fundamentalmente dos efectos: el primero es que se abre para la administración tributaria la posibilidad de llevar a cabo el procedimiento de apremio establecido en el artículo 163 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De igual manera nace el derecho en cabeza de la administración tributaria de exigir intereses moratorios, así como los recargos a los que hicimos referencia en el punto 2 de este Capítulo, correspondiente a la deuda tributaria.

5. Procedimiento de apremio.

5.1. Definición.

El procedimiento de apremio es “el cauce formal mediante el cual la Administración trata de lograr el cumplimiento de la prestación tributaria actuando coercitivamente, si es preciso, contra el patrimonio del deudor”.⁸³ Este procedimiento se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites.

5.2. Jurisdicción.

De conformidad con el artículo 163 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, la competencia para conocerlo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la administración tributaria. No es acumulable a los procedimientos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, ni se suspende su iniciación o tramitación por la iniciación de aquéllos.

5.3. Concurrencia de procedimientos, concurso de acreedores y conflictos de jurisdicción.

⁸³ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, pp. 357-358.

No obstante la competencia exclusiva y excluyente de la administración tributaria y la prohibición de acumulación del procedimiento de apremio, de conformidad con el artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya redacción fue modificada mediante la Disposición final undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, pueden darse casos de concurrencia con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales. En dichos casos la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento será la siguiente:

a) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

b) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. De igual manera, el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda pública el derecho de abstención en estos procedimientos.

En el caso particular de concurrencia del procedimiento de apremio con un procedimiento de quiebra, el Tribunal Económico Administrativo Central ha establecido lo siguiente:

debe reconocerse la competencia de la Administración Tributaria para la traba de embargos sobre los bienes del quebrado siempre que el procedimiento de apremio se limite a la adopción de esta medida de carácter exclusivamente cautelar, la cual no afecta al reconocimiento del crédito o a la determinación de su prelación en relación con los demás créditos que afectan a la entidad quebrada, ni comporta medida alguna de realización de los bienes, la cual debe entenderse reservada al órgano jurisdiccional en tanto se halle en vigor el proceso concursal iniciado, pues el embargo practicado como medida cautelar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley

General Tributaria, no comporta en sí mismo la necesidad de proceder a la enajenación de los bienes embargados.⁸⁴

Para los casos en los que se presentare concurso de acreedores se aplica lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General de Presupuesto. Al respecto nos parece oportuno resaltar que la principal consecuencia de la declaración del concurso es la prohibición de realización de apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, tal como se desprende del artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Por otra parte, de conformidad con el numeral 4 del artículo 91 de la precitada Ley Concursal, los créditos tributarios gozan de privilegio general, lo que quiere decir, en atención a lo estipulado en el artículo 89 *ejusdem*, que afectan a la totalidad del patrimonio del deudor y no a determinados bienes o derechos. Como consecuencia de lo anterior, la asistencia a la junta de acreedores de los acreedores privilegiados y su intervención en las deliberaciones no afecta el quórum de constitución ni les somete a los efectos de lo acordado, tal como se desprende del artículo 123 de la Ley en comento.

En lo que respecta al pago, dispone el artículo 156 *ejusdem* que una vez iniciadas las operaciones de liquidación, se atenderá al pago de los créditos que gozan de privilegio general, una vez deducidos de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa,⁸⁵ lo cual se hará con cargo a los bienes no afectos a privilegio especial o al remanente que de ellos quedase una vez pagados estos créditos. De igual manera el artículo 9 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que

⁸⁴ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/3148/2007, 10/09/2008. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

⁸⁵ Los créditos contra la masa son, de conformidad con el artículo 184 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, los correspondientes a gastos judiciales, los de alimentos del deudor y de las personas respecto de las cuales tuviera el deber de prestarlos o los salarios por los últimos treinta días de trabajo efectivo anteriores a la declaración del concurso, entre otros.

cuando los organismos autónomos concurren con la Administración General del Estado, tendrá preferencia para el cobro de los créditos esta última.

Por su parte el artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como el artículo 10 de de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, disponen que dado el carácter privilegiado de los créditos tributarios, la Hacienda Pública puede optar por abstenerse en los procesos concursales, lo que no obsta para que pueda suscribir acuerdos o convenios en el curso de los mismos, o acordar, con el visto bueno del deudor y con las garantías que estime pertinentes, condiciones particulares de pago, que no podrán ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. De igual manera podrá acordar la compensación de dichos créditos.

En lo que respecta a los conflictos de jurisdicción, la legislación española contempla casos de conflictos positivos y negativos. La resolución de ambas modalidades se realizará conforme al procedimiento establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales.

Hay conflicto positivo de jurisdicción cuando la administración considera que un tribunal está conociendo un asunto de su jurisdicción, o viceversa. Si es el tribunal el que considera que la administración está conociendo un asunto que corresponde a su jurisdicción, lo primero que debe hacer es solicitar un informe sobre el particular al Ministerio Fiscal,⁸⁶ el cual debe ser evacuado en un término de cinco (5) días. Si con base en el referido informe el tribunal considera pertinente formalizar el conflicto de jurisdicción, dirigirá a la administración un requerimiento de inhibición, y la administración, una vez recibido éste, dará vista a los interesados en el procedimiento, para que se pronuncien en un plazo de

⁸⁶ Lo concerniente al Ministerio Fiscal Español se encuentra regulado en el artículo 124 de la Constitución Española y en el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, aprobado por Ley 50/81 de 30 de diciembre y modificado por la Ley 24/2007, de 9 de octubre. Tiene como misión “promover la acción de la Justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la Ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante ellos la satisfacción del interés social”. <http://www.fiscal.es>.

diez (10) días, cumplidos los cuales y en un nuevo lapso de cinco (5) días, la administración determinará si mantiene su jurisdicción o si acepta la solicitud de inhibición.

Si, por el contrario, es la administración la que se considera con jurisdicción para conocer un asunto que se esté tramitando en un tribunal (lo cual puede ocurrir de oficio o a instancia de parte), lo primero que debe hacer es dar audiencia a los interesados en el expediente en caso que los haya, para luego, de persistir en su intención de plantear un conflicto de jurisdicción, dirigir un oficio de inhibición al tribunal que se encuentre conociendo del asunto. Recibido el requerimiento, el tribunal lo informará a las partes y al Ministerio Fiscal para que se pronuncien en un plazo de diez (10) días. Seguidamente, dentro de un nuevo plazo de cinco (5) días, el tribunal deberá pronunciarse, manteniendo o declinando su jurisdicción.

Tanto el órgano administrativo como el judicial, en el momento de recibir el oficio de inhibición, deberán suspender el procedimiento en cuestión hasta la resolución del asunto, tomando las medidas de carácter provisional que permitan evitar que se eluda la acción de la justicia, que se cause grave perjuicio al interés público o que se originen daños graves e irreparables. Si la instancia requerida es conteste con el oficio de inhibición, se lo informará en el plazo de cinco (5) días al órgano emisor de dicho oficio, remitiéndole además las actuaciones para que conozca del asunto. Si, por el contrario no está de acuerdo con el oficio de inhibición, le anunciará al órgano requirente el conflicto de jurisdicción, y enviará en el mismo día las actuaciones a un órgano denominado Tribunal de conflictos, requiriéndole enviar también las suyas, debiendo conservar ambos lo necesario para la implementación de las medidas provisionales antes mencionadas.

El conflicto negativo de jurisdicción es el iniciado por la persona que viere rechazado el conocimiento de un asunto de su interés por un órgano administrativo o judicial que él estime competente, ante el Tribunal de conflictos.

Para resolver cualquier conflicto de jurisdicción, el Tribunal de conflictos dará vista de las actuaciones al Ministerio Fiscal y a la administración interviniente dentro del plazo de diez (10) días, y dictará sentencia dentro de los diez (10) días siguientes, la cual será notificada a las partes y publicada en el “Boletín Oficial del Estado”. Contra esta decisión sólo procederá el recurso de amparo constitucional.

5.4. Providencia de apremio.

La providencia de apremio “es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago”.⁸⁷ Sobre este punto ha dicho el Tribunal Económico Administrativo Central lo siguiente:

la providencia de apremio no es un simple medio de requerir al deudor el pago de la cantidad principal y del correspondiente recargo de apremio, sino que constituye a la vez el vehículo para notificarle del inicio del procedimiento ejecutivo y de apercibirle que se procederá ejecutivamente contra su patrimonio, en caso de que no ingrese las correspondientes cantidades dentro del plazo fijado al efecto.⁸⁸

A tenor de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en el artículo 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la providencia de apremio deberá notificarse al obligado tributario y será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio. De igual manera, tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

De conformidad con el artículo 70 del Reglamento General de Recaudación, esta providencia debe contener lo siguiente:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago.

⁸⁷ Reglamento General de Recaudación, artículo 70.

⁸⁸ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/958/1998, 22/10/1998. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

- b) Concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde.
- c) Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.
- d) Liquidación del recargo del periodo ejecutivo.
- e) Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda.
- g) Fecha de emisión de la providencia de apremio.

Por otra parte, el artículo 72 *ejusdem* dispone que en la notificación de esta providencia deben hacerse constar al menos los siguientes extremos:

- a) Lugar de ingreso de la deuda y del recargo.
- b) Repercusión de costas del procedimiento.
- c) Posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- d) Indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente.
- e) Recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.

De igual manera, de conformidad con el artículo 167 de la Ley 58/2003, General Tributaria, contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Sobre la susceptibilidad de anulación de la providencia de apremio, traemos a colación la opinión del Tribunal Económico Administrativo Central, la cual es del siguiente tenor:

del importe total reclamado en cualquier providencia de apremio, está compuesto a su vez por dos conceptos distintos: el principal y el recargo de apremio. Ello hace de la providencia de apremio, un acto complejo susceptible de ser anulado totalmente o de serlo solo en parte, cuando sólo uno de sus aspectos está viciado de algún defecto, en cuyo caso, las partes del acto no anuladas, conservarían su plena validez y eficacia.⁸⁹

5.5. Plazo para el pago.

El plazo para el pago de las deudas tributarias se encuentra establecido en el apartado 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y oscila entre un mínimo de cinco (5) días y un máximo de veinte (20), dependiendo del día en que se realice la notificación de la providencia de apremio, pues si ésta es notificada entre los días uno (1) y quince (15) de cada

⁸⁹ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/958/1998, 22/10/1998. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

mes, el plazo corre desde la fecha de la notificación hasta el día veinte (20) de dicho mes; y si la notificación se realizara entre el dieciséis (16) y el último de cada mes, el plazo será desde la fecha de la notificación hasta el día cinco (5) del mes siguiente. Si los días topes para el pago, a saber, el cinco (5) o el veinte (20) de cada mes, no fueran días hábiles, el pago podrá realizarse el día inmediato hábil siguiente.

5.6. Suspensión del procedimiento.

Disponen los artículos 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 12 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, que el procedimiento de apremio será suspendido por la interposición del recurso de reposición o la reclamación económico administrativa, los cuales se encuentran regulados en los Capítulos III y IV del Título V de la referida Ley. Esta suspensión opera de manera automática y a instancia del interesado, siempre y cuando se garantice el importe del acto en cuestión y de los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, salvo que se trate de la impugnación de un acto administrativo sancionatorio, caso en el cual la ejecución del acto quedará suspendida sin necesidad de aportar garantías.

Podemos definir el recurso de reposición como

un recurso potestativo que se interpone ante el órgano que dictó el acto administrativo, con lo que se pretende que dicho órgano tenga la oportunidad de modificar aquél que antes de que se someta a la vía económico-administrativa. Este carácter potestativo del recurso de reposición permite a los interesados interponer directamente la reclamación económico-administrativa.⁹⁰

Como podemos observar, el recurso de reposición previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es bastante similar al recurso de reconsideración contenido en la Ley Orgánica de Procedimientos

⁹⁰ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 413.

Administrativos, por cuanto ambos recursos se interponen ante el órgano que dictó el acto.

En lo que respecta a la reclamación económico-administrativa podemos apuntar que se trata de “**un recurso administrativo especial** por su fundamento jurídico material, esto es, la materia jurídico tributaria, y por los órganos que lo conocen, los Tribunales Económico Administrativos”.⁹¹ Estos tribunales son el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, los Tribunales Económico Administrativos Locales de Ceuta y Melilla y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Al Tribunal Económico-Administrativo Central le corresponde conocer en única instancia las reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados por órganos centrales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y en segunda instancia los recursos de alzada interpuestos contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y locales. Estos últimos conocen a su vez las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tal como se desprende del artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este orden de ideas debemos tener presente que

La reclamación económico-administrativa tiene naturaleza administrativa **no jurisdiccional**, pese a la denominación de tribunales que se otorga a los órganos administrativos encargados de su conocimiento, e implica una revisión administrativa previa de actos administrativos y de actuaciones tributarias de los administrados que es necesario agotar para acudir a la vía judicial.⁹²

Podemos ver que a diferencia del recurso de reposición, la reclamación económico-administrativa no tiene carácter potestativo, pues es necesario agotarla para ir a la vía judicial, tal como se desprende el artículo 249 de la Ley

⁹¹ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 417.

⁹² Idem.

en comento, en virtud del cual “Las resoluciones que pongan fin a la vía económico administrativa serán susceptibles de recurso contencioso administrativo ante el órgano jurisdiccional competente”.

Por otra parte, la interposición del recurso extraordinario de revisión no suspende, en ningún caso, la ejecución del acto administrativo impugnado.

Ahora bien, de conformidad con los precitados artículos 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 12 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, el procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

También puede suspenderse el procedimiento de apremio por iniciativa de un tercero, cuando éste tiene una pretensión sobre un bien o derecho embargado. En este sentido podemos encontrar dos tipos de tercerías: de dominio y de mejor derecho. Hay tercería de dominio “cuando el tercero entiende que los bienes o derechos que se pretende ejecutar le corresponden en propiedad”, y la tercería de mejor derecho puede darse “cuando el tercero entiende que tiene un derecho preferente sobre el de la Hacienda Pública para ejecutar los mismos bienes o derechos”.⁹³ Así tenemos que

La interposición de la tercería de dominio suspende el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes o derechos objeto de la controversia, una vez se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan –como el embargo preventivo, el depósito, la consignación u otras adecuadas a la naturaleza de los bienes.⁹⁴

⁹³ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, pp. 367-368.

⁹⁴ *Ibíd.*, p. 368.

Mientras que frente a la interposición de la tercería de mejor derecho “proseguirá el procedimiento de apremio hasta la realización de los bienes, y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería”.⁹⁵

5.7. Ejecución de garantías y embargo.

De conformidad con el apartado 3 del artículo 69 del Reglamento General de Recaudación, el obligado tributario podrá satisfacer total o parcialmente las deudas en período ejecutivo. Ahora bien, si el obligado tributario no realiza el pago dentro del plazo establecido, o realizado éste no comprende la totalidad de la deuda, incluido el recargo y las costas que correspondan, continuará el procedimiento. En tal sentido, la administración tributaria, antes de proceder al embargo de los bienes del deudor, deberá ejecutar la garantía, en caso de que la deuda estuviera garantizada. Sobre este punto se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en los siguientes términos:

La ejecución de las garantías exige como único requisito el requerimiento de pago al avalista para hacer efectiva la deuda del deudor principal, sin que sea necesaria la previa declaración de responsabilidad solidaria, ni que el avalista sea parte en el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal dado su condición de tercero ajeno a la relación jurídico tributaria. En consecuencia, procede el requerimiento al avalista y la incautación de la garantía, una vez apremiados los débitos perseguidos.⁹⁶

De conformidad con el artículo 74 del Reglamento General de Recaudación, la garantía puede ser personal (aval, fianza, certificado de seguro de caución) o real (hipoteca, prenda). Si se trata de una garantía personal, le será requerido el pago al garante, incluidos los recargos e intereses, hasta el límite del importe garantizado. El plazo para el pago será el mismo establecido para el deudor principal, al cual nos referimos en el punto anterior. De no producirse el pago, se

⁹⁵ Alejandro Menéndez Moreno y otros: *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 368.

⁹⁶ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1596/2006, 18/11/2008. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

procederá contra los bienes del garante en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado principal sin necesidad de nueva notificación.

Si la garantía es real, debemos distinguir si se trata de bienes o derechos del obligado tributario o de un tercero. En el primer caso, si los bienes son susceptibles de enajenación forzosa, se llevará a cabo la ejecución. En el segundo caso se notificará al titular del bien o derecho, abriéndose el lapso para el pago al que ya nos hemos referido, dentro del cual el notificado deberá poner los referidos bienes o derechos a disposición del órgano recaudador o pagar la cuantía adeudada, siendo que, de no producirse lo anterior, se procederá a la enajenación de los bienes o derechos. Si la garantía está constituida por un depósito en efectivo, y el depositario es la propia administración, se aplicará el depósito a cancelar la cantidad adeudada.

En los casos en que la garantía no sea proporcional a la deuda, o si el propio deudor lo solicita, señalando bienes suficientes para la satisfacción de la deuda, la administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía, quedando esta última sin efecto en la parte asegurada por el embargo.

El embargo se realizará respetando el principio de proporcionalidad. En tal sentido, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su artículo 169, que dicho embargo se ejecutará en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio. De igual manera, se desprende del artículo 75 del Reglamento General de Recaudación que las deudas de un mismo obligado podrán acumularse en una diligencia de embargo, pero si en el desarrollo del procedimiento se considera necesario se segregarán las deudas acumuladas.

Salvo pacto en contrario, la determinación de los bienes a ser embargados se realizará teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el deudor.

Dispone además el artículo señalado precedentemente que, de resultar los criterios de fácil enajenación y menor onerosidad de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán en el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.⁹⁷
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

De igual manera, se procurará embargar en último lugar aquellos bienes para cuya traba sea necesaria la entrada al domicilio del deudor. Por otra parte, el sujeto obligado puede señalar otros bienes que garanticen el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados. En este caso se puede modificar el orden antes señalado, siempre que no se cause con ello perjuicio a terceros.

En atención a la naturaleza de los bienes embargables, el lugar donde se encuentren o al sujeto que tiene titularidad de los derechos sobre ellos,

⁹⁷ Dispone el apartado 3 del referido artículo que “un crédito, valor o derecho es realizabe en el corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo”.

podemos encontrar las siguientes variantes en lo que concierne a la ejecución del embargo:

Bienes Muebles: De conformidad con el artículo 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si se trata de bienes muebles la administración puede disponer su depósito. Ahora bien, tal como se desprende del artículo 76 del Reglamento General de Recaudación, si los bienes se encuentran en locales de personas o entidades distintas del deudor, se ordenará al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, los cuales serán detallados en la correspondiente diligencia de embargo. En caso de negativa o imposibilidad de la entrega inmediata de los bienes, se podrá adoptar cualquiera de las medidas cautelares establecidas en el artículo 146 *ejusdem*, entre las que se encuentra el precinto, depósito o incautación de bienes, pudiendo los funcionarios actuantes ingresar en los locales, fincas y demás establecimiento donde se encuentren los bienes, de conformidad con el artículo 142 *ejusdem*, y requerir el uso de la fuerza pública.

Bienes inmuebles o derechos sobre éstos: En este caso, tal como lo dispone el Reglamento General de Recaudación, una vez notificada la diligencia de embargo, se le debe requerir el título de propiedad al titular de los bienes o derechos, procediéndose luego como se indica en el siguiente punto, referido a los bienes inscribibles en Registro Público.

Bienes inscribibles en Registro Público: Si los bienes embargados son susceptibles de inscripción en registro público, la administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva del embargo en el registro correspondiente, tal como lo dispone el artículo 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En igual sentido nos dice el artículo 76 del Reglamento General de Recaudación que el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de dominio y cargas.

Establecimiento mercantil o industrial: Dispone el artículo 90 del Reglamento General de Recaudación, que el embargo de este tipo de establecimientos comprenderá, en caso de existir, los siguientes bienes o derechos:

- a) Derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local del negocio, si éste fuese arrendado, y las instalaciones.
- b) Derechos de propiedad intelectual e industrial.
- c) Utillaje, máquinas mobiliario, utensilios, y demás instrumentos de producción y trabajo.
- d) Mercaderías y materias primas.
- e) Posibles indemnizaciones.

De conformidad con el 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si se considera que la continuidad en sus funciones de las personas que ejercen la dirección de la misma pudiera poner en riesgo la solvencia de dicho obligado tributario, se podrá designar un funcionario para que cumpla funciones de administrador o intervenga en la gestión del comercio o industria.

Bienes o derechos en entidades de crédito o depósito: Se desprende del artículo 171 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que, aunque en la providencia de embargo la administración identifique sólo los bienes o derechos depositados en una determinada oficina de los que tenga conocimiento, el embargo puede extenderse al resto de los bienes o derechos del deudor existentes en dicha oficina, sin necesidad de identificación previa de los mismos. Por otra parte, cuando los fondos o valores a ser embargados se encuentren depositados en cuentas correspondientes a varios titulares, se embargará sólo la parte correspondiente al obligado tributario. Para los casos de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo prueba de una titularidad diferente, y cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios

o pensiones, deberá respetarse este importe, entendiéndose por tal el ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o en el mes anterior.

Cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 del Reglamento General de Recaudación, el embargo se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condominios.

Dinero en efectivo: En este caso se hará constar en diligencia y se ingresará inmediatamente el dinero en el Tesoro. Si se trata de la recaudación de cajas, taquillas o similares, podrá acordarse la realización de pagos con cargo a dicha recaudación, en la cuantía necesaria para evitar su paralización, tal como de desprende del artículo 78 del Reglamento General de Recaudación.

Sueldos, salarios y pensiones: En lo que respecta al embargo de sueldos, salarios y pensiones, el artículo 82 del Reglamento General de Recaudación nos remite a las disposiciones de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 607 declara inembargables los sueldos, salarios, pensiones, remuneraciones o su equivalente, que no excedan del la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional. Los que sí excedan el salario mínimo, serán embargables en atención a la cuantía adicional. Así, para la que suponga el doble del salario mínimo el 30%; un tercer salario mínimo el 50%; un cuarto salario mínimo el 60%; un quinto salario mínimo el 75%; y si la cuantía adicional supera los cinco salarios mínimos el 90%. En este sentido, si el ejecutado fuere beneficiario de más de una percepción, o se tratase de cónyuges que no sean regidos por el régimen económico de separación de bienes, se deben acumular todas las remuneraciones para deducir una sola vez la parte inembargable. De igual manera, si las remuneraciones estuvieren gravadas con descuentos permanentes o transitorios de carácter público (tributos o seguridad social), la cantidad utilizada para regular el embargo será la que resulte de la deducción de tales descuentos.

Intereses, rentas y frutos de toda especie: De conformidad con el artículo 89 del Reglamento General de Recaudación, si se trata de intereses rentas y frutos que se materialicen en pagos en dinero, la diligencia de embargo deberá ser notificada a la persona o entidad pagadora, quien deberá retenerlos e ingresarlos al Tesoro hasta cubrir el total de la deuda. Si se tratare de frutos o rentas por derecho de propiedad intelectual, se considerarán salario de acuerdo a la Ley de Propiedad Intelectual, y por lo tanto deberán ser embargados como tal. Y si se trata de frutos o rentas obtenidos por empresas o actividades comerciales, industriales o agrícolas, se podrá nombrar un administrador o interventor.

5.8. Oposición al embargo.

Los motivos de oposición a la diligencia de embargo están previstos en el artículo 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siendo éstos la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio, en incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la Ley y la suspensión del procedimiento de recaudación.

Como vemos, la Ley establece de manera taxativa los supuestos de oposición a la diligencia de embargo, no siendo procedente la oposición mediante la alegación de un supuesto distinto a los antes referidos. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central de manera reiterada en los siguientes términos:

Analizados los hechos del expediente administrativo recogidos en el Hecho Tercero de este acuerdo, sólo cabe deducir y declarar que, en el momento de ser expedida, en la Diligencia de Embargo impugnada no concurría ninguno de los motivos que de forma tasada recoge el antes citado y transcrito artículo 170.3 de la Ley 58/03 General Tributaria.⁹⁸

⁹⁸ Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1534/2007, 25/06/2008. <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp>.

5.9. Depósito de bienes embargados.

De conformidad con el artículo 94 del Reglamento General de Recaudación, corresponde al órgano recaudador determinar el lugar de depósito de los bienes embargados hasta su realización, lo cual puede ser en recintos o locales de la propia administración tributaria, de otros entes públicos que reúnan condiciones adecuadas para ello, de empresas dedicadas al depósito, de personas distintas al deudor que ofrezcan garantías de seguridad y solvencia o del propio deudor cuando se considere oportuno o cuando se trate de bienes de difícil transporte o movilidad, caso en el cual se procederá a su precinto o a la adopción de las medidas que se estimen necesarias para asegurar su seguridad e integridad. De igual manera, si los bienes en cuestión se encuentran en entidades de crédito u otras que a juicio del órgano recaudador ofrezcan garantías de seguridad y solvencia, podrán seguir depositados en estas entidades, pero a disposición del referido órgano.

5.10. Enajenación de los bienes embargados.

Nos dice el artículo 172 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la enajenación de los bienes embargados no procederá hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente del valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación. Cuando esto ocurra la enajenación se realizará mediante subasta (que será el procedimiento ordinario de adjudicación), concurso o adjudicación directa, lo cual explicaremos detalladamente a continuación:

Subasta: Podemos apreciar en el artículo 101 del Reglamento General de Recaudación, que la administración tributaria dictará un acuerdo de enajenación, en el cual se deberá identificar al deudor y los bienes a subastar, señalándose además el día, la hora y el lugar en que se celebrará la subasta, así como el tipo para licitar. Dicho acuerdo debe ser notificado al obligado al

pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o de la vivienda habitual, a los acreedores (hipotecarios, pignoratícios y titulares de derechos inscritos en el correspondiente Registro Público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto), al depositario (en caso de ser ajeno a la administración) y a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar (en caso de existir). Si lo que se subasta son derechos de cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, se deberá notificar también al arrendador o administrador del local. De igual manera, en la notificación debe hacerse constar que los bienes podrán liberarse con el pago, en cualquier momento antes de la adjudicación.

Realizada la notificación, deberá procederse al anuncio de la subasta en las oficinas del órgano de recaudación al que esté adscrito el deudor, y de tratarse de un órgano del ámbito nacional, el anuncio deberá realizarse además en el domicilio fiscal del obligado, dejándose transcurrir como mínimo 15 días para la celebración de la subasta.

El artículo 103 del Reglamento General de Recaudación establece prohibiciones al personal adscrito al órgano de recaudación competente, a los tasadores, a los depositarios y a cualquier funcionario implicado en el procedimiento de apremio, para tomar parte de la subasta, concurso o adjudicación, por sí o por medio de representante. Podrá participar cualquier otra persona con capacidad de obrar con arreglo a derecho, que no tenga impedimento o restricción legal, y que, en caso de obrar en representación de otro, presente el documento en el que se establece tal condición. De igual manera, el licitador deberá constituir un depósito a favor del Tesoro público, el cual estará constituido, como mínimo, por el valor establecido para los bienes respecto de los cuales desee pujar, pudiendo aplicar ese depósito a otros bienes por los que también desee pujar en caso de no resultar adjudicatario de los primeros. Los licitadores pueden enviar o presentar sus ofertas en sobre cerrado, acompañadas del depósito, desde el anuncio de la subasta, hasta una hora antes del inicio de ésta.

El modo en que se desarrollará la subasta se encuentra establecido en el artículo 104 del Reglamento. En tal sentido se constituirá una mesa compuesta por un (1) presidente, un (1) secretario y uno (1) o más vocales, designados entre funcionarios del órgano recaudador. Luego se hará lectura pública de la relación de bienes y de las condiciones de la subasta, se abrirán los sobres contentivos de las posturas realizadas por escrito y se verificará si existen pujas automáticas. Verificado lo anterior, la mesa sustituirá a los licitadores y pujará por ellos sin sobrepasar el límite máximo fijado en cada oferta, pudiendo los licitadores participar personalmente en la licitación con posturas superiores a las inicialmente presentadas. Si coinciden en la mejor postura varias de las ofertas, se dará preferencia en la adjudicación a la registrada en primer lugar, pero si la concurrencia se da entre posturas presentadas con sobre cerrado o puja automática con otras presentadas presencialmente o por vía telemática, se dará preferencia a las primeras.

La subasta se dará por terminada cuando con el importe de los bienes adjudicados se cubra la totalidad de los créditos exigibles, pero si quedaran bienes sin adjudicar y no se hubiese cubierto la totalidad de la deuda, aquellos serán objeto de adjudicación directa, sin perjuicio de que se decida celebrar una segunda licitación, abriéndose un plazo de media hora para que quienes deseen licitar puedan constituir nuevos depósitos.

Terminada la subasta, el secretario de la mesa deberá levantar un acta, se devolverán los depósitos no pertenecientes a adjudicatarios y se instará a estos últimos a realizar el pago correspondiente dentro de los quince (15) días siguientes. De no realizar el pago, perderán el depósito y quedarán obligados a resarcir a la administración por los perjuicios que pudieran ocasionarles, pudiendo el órgano recaudador acordar la adjudicación al licitador que hubiera realizado la segunda oferta más elevada, siempre que éste la mantenga y no fuere inferior en más de dos tramos a la impagada, caso en el cual se procederá a la adjudicación directa.

Finalmente tenemos que, de conformidad con el artículo 105 del Reglamento General de Recaudación, por encargo del órgano recaudador la subasta podrá ser ejecutada por empresas o profesionales especializados, caso en el cual no será necesaria la constitución de depósito previo para concurrir a la licitación.

Concurso: La enajenación por concurso se encuentra regulada en el artículo 106 del Reglamento General de Recaudación, el cual dispone que éste podrá realizarse sólo cuando la venta de lo embargado pueda producir perturbaciones nocivas en el mercado por sus cualidades o magnitud o cuando existan razones de interés público debidamente justificadas.

El concurso será convocado por el órgano recaudador mediante publicación en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial correspondiente a la demarcación territorial del órgano al que esté adscrito el obligado al pago. En la convocatoria debe indicarse cuáles son los bienes objeto de enajenación, el plazo, las condiciones para concurrir, la forma de pago y el depósito. Luego se abrirá un plazo de admisión de ofertas, terminado el cual el órgano recaudador decidirá, en un plazo de cinco (5) días, adjudicar el concurso a la oferta más ventajosa o declararlo desierto, caso en el cual se procederá a la adjudicación directa.

Adjudicación directa: Dispone el artículo 107 del Reglamento General de Recaudación que la adjudicación directa de los bienes procede cuando, una vez realizada la subasta o el concurso, queden bienes o derechos sin adjudicar; cuando se trate de productos perecederos, existan razones de urgencia o no sea posible o no convenga promover concurrencia, siempre que esto se encuentre debidamente justificado en el expediente.

El precio mínimo de la adjudicación será variable, dependiendo de si hubo o no concurso o subasta, y en caso de que se haya producido, de si hubo una o dos licitaciones. De no haberse realizado concurso o subasta, el precio mínimo de adjudicación se valorará con relación al precio del mercado y se procurará obtener al menos tres ofertas. Si ninguna de las ofertas alcanza el valor

señalado, podrá adjudicarse sin precio mínimo. Cuando se haya realizado una sola licitación, se mantendrá el tipo del concurso o subasta y de haberse dado dos licitaciones, no habrá precio mínimo.

Las gestiones conducentes a la adjudicación deberán ser realizadas en un plazo de seis meses, transcurrido el cual sin haberse dictado acuerdo de adjudicación, se dará por concluido el trámite y se propondrá en forma motivada la adjudicación de los bienes o derechos a la Hacienda pública, como pago de las deudas no cubiertas.

De igual manera el artículo 172 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que el procedimiento puede concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a ésta y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido y nunca podrá rebasar el 75% del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación, y en caso que el obligado tributario extinga la deuda y las costas del procedimiento de apremio, la administración tributaria deberá liberar los bienes embargados.

Finalmente, el acuerdo de enajenación puede ser impugnado por los mismos motivos de oposición al embargo, a los cuales nos referimos en el punto 5.8.

5.11. Costas del procedimiento.

Las costas están definidas en el artículo 113 del Reglamento General de Recaudación como los gastos que se originen durante el desarrollo del procedimiento, exigible al obligado al pago, pueden comprender los siguientes gastos:

- a) Honorarios de empresas o profesionales ajenos a la administración que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de los bienes embargados.

- b) Honorarios de los registradores y los demás gastos que deban abonarse por las actuaciones en los registros públicos.
- c) Abonos por depósito y administración de los bienes embargados.
- d) Pagos realizados a acreedores con derechos inscritos o anotados con anterioridad a los de la Hacienda pública.
- e) Importes que el órgano de recaudación competente haya satisfecho como alquiler de negocio, en aquellos casos en que el derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local de negocio haya sido embargado.
- f) Otros gastos exigidos o requeridos en virtud de la propia ejecución.

5.12. Terminación del procedimiento.

El procedimiento de apremio terminará cuando resulten solventados los débitos perseguidos y las costas mediante el pago, o por cualquiera de los otros supuestos establecidos para tal efecto en el artículo 173 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a saber: el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago y el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa establecida en la ley como la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación.

CAPÍTULO IV

LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN EL DERECHO VENEZOLANO

1. Principios constitucionales del sistema tributario venezolano.

La consagración constitucional del sistema tributario venezolano se encuentra contenida en los artículos 133, 316 y el encabezado del artículo 317 de nuestra Constitución, los cuales son del siguiente tenor:

Art. 133.- Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

(...)

Art.316.- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Art. 317.- No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Como podemos apreciar, se trata de normas muy similares a los artículos 31 y 133 de la Constitución española, estableciendo los mismos principios constitucionales, a saber: reserva legal, generalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y progresividad, los cuales fueron definidos en el Capítulo anterior, por lo que en este Capítulo nos detendremos sólo en el principio de recaudación eficiente, al que se hace referencia en el arriba transcrito artículo 316, el cual, como vimos, no se encuentra establecido en la Constitución española, sino en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Así tenemos que “el principio de recaudación eficiente supone que la Administración Tributaria recaude los tributos exactamente debidos por los

contribuyentes, de manera rápida, oportuna y con el mínimo esfuerzo posible”.⁹⁹ En este sentido consideramos que para determinar cuál de los sistemas de recaudación estudiados en este Trabajo de Grado es más eficiente, en el sentido que permita una recaudación rápida con el menor esfuerzo posible, sería necesaria la realización de un estudio de campo, lo cual sobrepasa el objeto y alcance de la presente investigación, que es documental y se circunscribe a la comparación de los dos sistemas normativos, mas no de su aplicación y funcionamiento. No obstante lo anterior, creemos que el referido estudio podría constituir un importante aporte desde la academia para mejorar el funcionamiento de una institución tan importante para el desarrollo social y económico de nuestro país como es la administración tributaria, teniendo siempre como premisa la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, que son a fin de cuentas quienes contribuyen con el sostenimiento de las cargas públicas.

2. La obligación tributaria.

A diferencia de la legislación española, el Código Orgánico Tributario venezolana no utiliza el término deuda tributaria, sino obligación tributaria, definiéndola en su artículo 13 como aquella que “surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”. Este presupuesto de hecho establecido en la ley, que tipifica el tributo y cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria, ha sido denominado por la doctrina tributaria y por el artículo 36 del propio Código Orgánico Tributario como hecho imponible.

Se desprende de los artículos 44 y 289 del Código Orgánico Tributario, que el contenido de la obligación tributaria puede estar constituido por el tributo, por las multas que sean impuestas y por los intereses moratorios en los casos en que aplique. Si se llegara a la ejecución forzosa mediante el Juicio Ejecutivo se

⁹⁹ Luis Fraga Pitaluga: *Principios Constitucionales... op. cit.*, p. 192.

agregaría al contenido de la obligación las costas del proceso, pero no se contempla, como en la legislación española, el cobro de recargo.

Ahora bien, para que proceda la ejecutoriedad de la obligación tributaria, es necesario que ésta sea líquida y exigible, lo cual ocurre “cuando esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago, y a su vez, siempre que no se encuentren suspendidos sus efectos”.¹⁰⁰

3. Órgano recaudador.

Tal como lo dispone el artículo 121 numeral 1 del Código Orgánico Tributario, corresponde a la administración tributaria la recaudación de tributos, intereses, sanciones y otros accesorios. Para el caso de los tributos nacionales, la administración tributaria está constituida por el Servicio Nacional integrado de Administración Aduanera y Tributaria, creado mediante Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001.

Cabe destacar que de conformidad con los artículos 164 numeral 4 y 179 numeral 2 de la Constitución, los Estados y Municipios son competentes para la recaudación y administración de sus tributos, por lo que contarán para tal fin con sus propias administraciones tributarias.

Ahora bien, visto que el sujeto activo de la obligación tributaria no son las administraciones tributarias, sino el Tesoro Nacional y las Haciendas Públicas Estadales y Municipales, según corresponda a tributos de los Poderes Públicos Nacional, Estadal o Municipal, y que la ejecución coactiva de los créditos fiscales apareja una actuación en juicio, los funcionarios de las administraciones tributarias nacional, estadal o municipal requieren para tal fin, sustitución del Procurador General de la República, el Procurador Estadal o el Síndico Procurador Municipal, respectivamente.

4. Ejecución voluntaria y ejecución forzosa de la obligación tributaria.

¹⁰⁰ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° 00124, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Venecarne, C.A.), <http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>.

Para hablar de ejecución voluntaria o ejecución forzosa de la obligación tributaria es necesario distinguir si se trata de una autoliquidación, de una determinación por parte de la administración tributaria o de la imposición de una multa.

En el primer caso, cada ley creadora de tributos establece el plazo para su declaración y pago, cuyo vencimiento hace exigible la obligación y por lo tanto susceptible de ejecución forzosa. En los casos en que la administración tributaria lleva a cabo un procedimiento de determinación, se abre un plazo de 15 días para el cumplimiento de la obligación una vez notificada el acta de reparo, vencido el cual se da por iniciada la instrucción del sumario. Una vez concluido el referido procedimiento de manera desfavorable al contribuyente y notificada la resolución culminatoria del sumario administrativo, se procede a la intimación al pago, el cual debe realizarse en un plazo de 5 días hábiles contados a partir de la notificación del referido acto intimatorio y, de no realizarse el pago, podrá solicitarse el inicio del Juicio Ejecutivo. Sobre este punto nos preguntamos si este plazo de 5 días para el cumplimiento puede considerarse un período de ejecución voluntaria, o si con el inicio del procedimiento de intimación ya pasamos a la ejecución forzosa, de lo que resultaría la inexistencia de un período voluntario para el cumplimiento de lo decidido en la resolución culminatoria del sumario.

Lo anterior aplica también para los casos de actos administrativos mediante los cuales se imponen sanciones, en los que una vez notificado el acto se debe realizar de inmediato la intimación al pago, y de no realizarse el mismo en un plazo de 5 días, se podrá solicitar el inicio del Juicio Ejecutivo. Aceptando ésta última tesis como premisa, habría que concluir que existe la posibilidad de cumplimiento voluntario, no coactivo, sólo en los casos de autodeterminación y autoliquidación de la obligación tributaria.

5. El Juicio Ejecutivo.

A diferencia de lo preceptuado en la legislación española, el ordenamiento jurídico venezolano no contempla la ejecución de créditos fiscales mediante un procedimiento desarrollado en sede administrativa, sino que por el contrario, éste debe ser solicitado por la administración tributaria ante el Tribunal Contencioso Tributario competente, siendo el procedimiento aplicable el Juicio Ejecutivo, contenido en el Capítulo II del Título VI del Código Orgánico Tributario.

En este sentido, consideramos oportuno señalar que aunque el primer Código Orgánico Tributario venezolano fue promulgado en el año 1982, mediante su publicación en la Gaceta Oficial N° 2.992 Extraordinario, del 3 de agosto de 1982,¹⁰¹ el Procedimiento para la Ejecución de Créditos Fiscales, previsto en el Libro Cuarto, Título II, Capítulo III del Código de Procedimiento Civil, no fue derogado por la disposición derogatoria general contenida en el artículo 223 del referido Código tributario, por lo que ambos procedimientos coexistieron hasta la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2001, el cual dispone expresamente en el primer aparte del artículo 340 que “no serán aplicables a la materia tributaria las disposiciones relativas al procedimiento de ejecución de créditos fiscales establecido en el Código de Procedimiento Civil”. En este sentido María C. Fargione Occhipinti nos dice lo siguiente:

con la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1987 y el Código Orgánico Tributario del año 1982, quedaba establecido el ámbito de aplicación de ambos instrumentos para la tramitación y sustanciación de los juicios ejecutivos. De esta forma, para los tributos, sanciones y multas determinados por la Administración Tributaria Nacional y su ejecución, se aplicaba en forma preferente el Código Tributario, y para el procedimiento de ejecución de créditos fiscales a favor de los Estados y Municipios, eran aplicables las normas del procedimiento civil.

Para la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1994, observamos que existían en el ordenamiento jurídico venezolano dos procedimientos aplicables en los casos de créditos fiscales previsto en el artículo 653 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, cuyo

¹⁰¹ Reformado en tres oportunidades, en los años 1992, 1994 y 2001.

conocimiento correspondía a la jurisdicción civil ordinaria y por el juicio ejecutivo establecido en el artículo 197 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 1994, previsto este último sólo para los créditos a favor del Fisco Nacional, cuyo conocimiento correspondía a la jurisdicción contencioso tributaria. No obstante, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 290 del Código Orgánico Tributario de 1994 y por decisión del Consejo de la Judicatura, el conocimiento del juicio ejecutivo fue atribuido a la jurisdicción ordinaria.

Así observamos que el Código Orgánico Tributario de 1982 (artículo 213), el de 1992 (artículo 220) así como el de 1994 (artículo 220) establecen que los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, son los competentes para conocer y decidir todos los procedimientos establecidos en dicho cuerpo normativo. Sin embargo, cada una de las normas que han establecido las competencias, han previsto en el párrafo segundo de todos los artículos, la posibilidad que el juicio ejecutivo sea conocido y sustanciado por los Tribunales de la jurisdicción ordinaria.

Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001 se modifica el anterior régimen competencial y procesal **y se declara inaplicable el procedimiento de ejecución de créditos fiscales establecido en el Código de Procedimiento Civil; y en consecuencia, existe un procedimiento único que es el juicio ejecutivo establecido en el artículo 289 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente.**¹⁰²

5.1. Definición.

En sentido amplio, el Juicio Ejecutivo “es el procedimiento que se emplea a instancia de un acreedor para exigirle a su deudor moroso breve y sumariamente, el pago de una cantidad líquida de plazo vencido y que conste en documento indubitado”.¹⁰³

En lo que respecta al Juicio Ejecutivo establecido en el Código Orgánico Tributario, Alberto Blanco-Urbe Quintero nos dice que

el juicio ejecutivo regulado en el Código Orgánico Tributario de 2001 es una especie de los juicios ejecutivos o procedimientos especiales

¹⁰² María C. Fargione Occhipinti: “El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales”. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo I. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013, pp. 711-712.

¹⁰³ María C. Fargione Occhipinti: “El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales”... *op. cit.*, p. 707.

ejecutivos consagrados en el Código de Procedimiento Civil, tales como el juicio de ejecución de créditos fiscales, la vía ejecutiva, la ejecución de hipoteca y otros, procesos judiciales éstos que se distinguen del proceso civil ordinario, del proceso derivado del ejercicio del recurso contencioso tributario y de otros similares, en que se invierte el orden natural de la investigación judicial que coloca primero la fase de cognición, es decir, aquella que tiende a la definición de los hechos y a la aplicación de las normas jurídicas pertinentes, para el establecimiento de la verdad, para luego terminar con la fase de ejecución, resultado del preestablecimiento judicial de las circunstancias que correspondan.¹⁰⁴

En este sentido, para la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el Juicio Ejecutivo

supone la ejecución de créditos que se encuentran líquidos y exigibles, esto es, que están determinados en sus conceptos y cuantía y que resultan de plazo vencido, culminando así dicho proceso con la decisión que afecte judicialmente bienes propiedad del demandado hasta por la suma requerida en ejecución.¹⁰⁵

5.2. Competencia.

De conformidad con el encabezado del artículo 291 del Código Orgánico Tributario, la solicitud de ejecución de créditos fiscales debe interponerse ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

En este sentido la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia mediante Resolución N° 2003-0001 del 21 de enero de 2003, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.622 del 31 de enero de 2003, creó seis (6) Tribunales Superiores de lo Contencioso Regionales, esto es, en la Región Zuliana, con competencia en el Estado Zulia; Región Los

¹⁰⁴ Alberto Blanco-Urbe Quintero: "Juicio Ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación sistemática de derechos humanos". *Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. 30 años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2012, p. 211.

¹⁰⁵ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° 00374, 27/03/2008 (Municipio Independencia del Estado Anzoátegui vs. Inversiones Penubi, C.A.), <http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>.

Andes, con competencia en los Estados Táchira, Mérida, Barinas, Trujillo y Distrito Páez del Estado Apure; Región Occidental, con competencia en los Estados Lara, Portuguesa, Falcón y Yaracuy; Región Oriental, con competencia en los Estados Anzoátegui, Monagas, Sucre, Nueva Esparta y Dependencias Federales; Región Central, con competencia en los Estados Aragua, Carabobo y Cojedes, y Región Guayana, con competencia en los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro. De igual manera se establece que los nueve (09) Tribunales que comprenden la Región Capital con sede en Caracas, son competentes para conocer, además de las causas contra deudores domiciliados en Caracas, las causas correspondientes a los “Estados Miranda, Vargas, Guárico, Apure y Distrito Urdaneta del Estado Guárico”.

Posteriormente, la Dirección Ejecutiva de la Magistratura, dictó la Resolución N° 1.456, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.766 de fecha 02 de septiembre de 2003, en la cual se dispuso que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental tendría su sede en la ciudad de Barcelona y competencia territorial en las Circunscripciones Judiciales de los estados Anzoátegui, Monagas, Sucre, Nueva Esparta y en las Dependencias Federales. Del mismo modo, se estableció que las causas nuevas serían recibidas por el mencionado órgano jurisdiccional, según su competencia por el territorio, aun cuando los Tribunales Contenciosos Tributarios de la Región Capital seguirían conociendo de las causas pendientes hasta su culminación.

5.3. Supuestos de procedencia.

Para solicitar el inicio del Juicio Ejecutivo deben concurrir los siguientes supuestos de procedencia:

- a) Que se trate de obligaciones líquidas y exigibles;
- b) La tenencia por parte del acreedor de un título ejecutivo y;

- c) Que no se encuentren suspendidos los efectos del acto administrativo mediante el cual fueron determinadas dichas obligaciones.

El supuesto de la liquidez y la exigibilidad de la obligación tal como está planteado ha encontrado críticas por parte de la doctrina nacional, en particular por Alberto Blanco-Uribe, quien encuentra una imprecisión terminológica, en virtud de la cual ha sostenido lo siguiente:

se observa una imprecisión terminológica cuando el referido dispositivo legal, incurriendo en el mismo error presente en el artículo 640 del Código de Procedimiento Civil, relativo al procedimiento por intimación, habla de obligaciones “líquidas y exigibles” (en el código adjetivo general “pago de una suma “líquida y exigible”), cuando acorde con la teoría general de las obligaciones, para que una obligación sea legalmente exigible, se necesita que la misma sea líquida y de plazo vencido. Es decir, la liquidez no es un parámetro adicional a la exigibilidad de la obligación, sino que junto al plazo vencido resulta un componente indispensable de la misma.

En otras palabras, toda obligación exigible es líquida, pero no toda obligación líquida es exigible, por cuanto podría estar transcurriendo un plazo para pagar en beneficio del deudor.¹⁰⁶

En lo que respecta al título ejecutivo, Diego Barboza Siri nos dice que el valor que éste cumple dentro del Juicio Ejecutivo, puede resumirse en los siguientes términos:

- 1) El título ejecutivo cumple la función de dar fundamento a la ejecución (no hay ejecución sin título);
- 2) Tal función (presupuesto o fuente del proceso ejecutivo) tiene su *ratio* en la presunción o certidumbre legal que ampara al título al admitir que éste contiene un derecho cierto (o presumiblemente cierto).
- 3) De lo anterior, se observa el requisito de autosuficiencia o autonomía que debe integrar el título ejecutivo. El juez no debe investigar nada fuera del título, el cual debe bastarse a si mismo, porque sólo así dará derecho a la coacción.

¹⁰⁶ Alberto Blanco-Uribe Quintero: “Juicio Ejecutivo o enrevesamiento jurídico”... *op. cit.*, pp. 205-206.

- 4) El título presupone la existencia de un derecho cierto e insatisfecho. La certeza en tal sentido puede emanar de una decisión judicial, de un convenio de partes o de un órgano administrativo.
- 5) Ese derecho cierto debe a la vez ser líquido. El derecho cierto pero líquido, deviene un derecho cierto en cuanto a su existencia pero incierto en cuanto a su cualidad y cantidad.
- 6) El derecho debe ser exigible, es decir, de plazo vencido y no sujeto a condición. El derecho es exigible cuando no medien circunstancias de ninguna especie que obsten a su ejecución. Si la obligación es a plazo, éste debe estar vencido.
- 7) El título debe contener la legitimación, es decir, la mención de quienes resultan ser los titulares de la relación jurídica (acreedor y deudor).
- 8) El contenido del título define los contornos del derecho del ejecutante, quien nada podrá reclamar fuera de ese contenido y sólo sobre él podrá fundar su pretensión.¹⁰⁷

Como vemos, el título ejecutivo se encuentra estrechamente vinculado con la liquidez y exigibilidad de la obligación tributaria, visto que

el elemento condicionante para que los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria adquieran el carácter de títulos ejecutivos, es que los mismos sean líquidos y exigibles, vale decir, que la obligación contenida en ellos esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago, y a su vez, siempre que no se encuentren suspendidos sus efectos.¹⁰⁸

En relación con la suspensión de los efectos del acto administrativo, ha sido criterio reiterado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia lo siguiente:

uno de los presupuestos necesarios para la interposición de la demanda por ejecución de créditos fiscales, es que no se encuentren suspendidos los efectos del acto impugnado.

¹⁰⁷ Diego Barboza Siri: "Consideraciones sobre el Juicio Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario". *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo I. Caracas. Fundación Estudios de Derecho Administrativo y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004, p. 191.

¹⁰⁸ C. Fargione Occhipinti: "El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales"... *op. cit.*, pp. 716-717.

Asimismo, se observa que puede darse el caso en el cual sea admitido el recurso contencioso tributario, y paralelamente la Administración Tributaria exija el pago de la obligación tributaria a través del juicio ejecutivo, siempre y cuando no se haya solicitado la suspensión de los efectos del acto administrativo de contenido tributario impugnado, o bien estuviere pendiente de decisión dicha medida o en el supuesto en que ésta hubiere sido negada.

Igualmente, otro requisito que debe cumplirse para la admisión del juicio ejecutivo es la tenencia de un título ejecutivo el cual comporta a su vez, la existencia de un acto administrativo contentivo de una obligación líquida y exigible cuyo acreedor sea el Fisco por concepto de tributos, multas e intereses, esto es, que la obligación esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago. (*Vid* sentencia de esta Sala N° 00238 del 13 de febrero de 2007, caso: *Operadora Binmariño, C.A. (Bingo Valencia)*).¹⁰⁹

Como vemos, para que la administración tributaria solicite el inicio del juicio ejecutivo no es necesaria la existencia de un acto administrativo definitivamente firme, sino que los efectos de éste no se encuentren suspendidos. En tal sentido, el parágrafo primero del artículo 263 del Código Orgánico Tributario dispone lo siguiente:

Parágrafo Primero: En los casos en que no se hubiere solicitado la suspensión de los efectos en vía judicial, estuviere pendiente de decisión por parte del Tribunal o la misma hubiere sido negada, la Administración Tributaria exigirá el pago de las cantidades determinadas siguiendo el procedimiento previsto en el Capítulo II del Título VI de este Código, pero el remate de los bienes que se hubieren embargado se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme. Si entre los bienes embargados hubieren cosas corruptibles o perecederas, se procederá conforme a lo previsto en el artículo 538 del Código de Procedimiento Civil.

La norma antes transcrita ratifica nuestra afirmación en cuanto a que la falta de firmeza del acto no obsta para que la administración tributaria pueda solicitar la ejecución de su acto administrativo. Sin embargo, esta ejecución no concluirá

¹⁰⁹ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° 00124, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Venecarne, C.A.), <http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>.

con el remate de los bienes embargados, sino que éste se suspenderá hasta que el acto en cuestión quede definitivamente firme, a menos que dichos bienes sean corruptibles, caso en el cual se procederá a la venta de los mismos, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil. En este orden de ideas, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

Visto lo precedentemente aludido, esta Alzada considera, tal como ha venido desarrollándose en su jurisprudencia, que el acto administrativo tributario cuya suspensión se pide ante el órgano jurisdiccional, se presume dictado con apego a la ley, es decir, que el mismo goza de una presunción de legalidad, al ser emitido por órganos o entes públicos que poseen competencias y atribuciones contempladas en la ley para el ejercicio de la actividad administrativa tributaria; razón por la cual se evidencia que el decretar judicialmente la suspensión del acto administrativo, supone una excepción a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad inmediata de los actos administrativos, ambos principios derivados de la referida presunción de legalidad. (*Vid* sentencia N° 00607 de fecha 3 de junio de 2004, caso: *Deportes El Márquez, C.A.*).

Además, el hecho que los actos administrativos objeto de impugnación no se encuentren firmes, en virtud de la interposición de los recursos legales a que hubiere lugar, no implica que el Fisco este (sic) imposibilitado de incoar demanda de juicio ejecutivo contra la contribuyente, tal como lo establece el párrafo primero del artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual plantea que “(...) *en los casos en que no se hubiere solicitado la suspensión de los efectos en vía judicial, estuviere pendiente de decisión por parte del Tribunal o la misma hubiere sido negada, la Administración Tributaria exigirá el pago de las cantidades determinadas (...)*”, haciendo la salvedad que el remate de los bienes controvertidos que se hubieren embargado “(...) *se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme (...)*”; todo ello, en concatenación con el artículo 295 *eiusdem*.¹¹⁰

En igual sentido el artículo 295 del Código Orgánico Tributario es del siguiente tenor:

¹¹⁰ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° 00718, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Exterrán Venezuela, C.A.), <http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>.

Artículo 295: Vencido el lapso establecido en el encabezamiento del artículo anterior o resuelta la incidencia de oposición por la Alzada, sin que el deudor hubiere acreditado el pago, se aplicará lo previsto en los artículos 284 y siguientes de este Código, **pero el remate de los bienes se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme.** A estos efectos, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil. (Resaltado nuestro).

Cabe destacar además que el legislador venezolano, en el Parágrafo Único del artículo 291 *ejusdem* dispuso que, aún en los casos en que el sujeto obligado opte por interponer el recurso contencioso tributario y no se hubieren suspendido los efectos, la administración tributaria puede solicitar la ejecución del acto administrativo ante el mismo tribunal que esté conociendo de aquél.

Contrario a este desarrollo legislativo y jurisprudencial, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central ha condicionado la exigibilidad de la obligación a la firmeza del acto administrativo, tal como se observa en la siguiente decisión interlocutoria:

este Tribunal, declara que la Resolución administrativa que fundamentó la demanda de juicio ejecutivo, no está definitivamente firme y por tanto la obligación tributaria derivada de ella, no es exigible; liquidez y exigibilidad a tenor de lo dispuesto en el artículo 289 y 290 del Código Orgánico Tributario vigente, son requisitos de admisibilidad de la acción de juicio ejecutivo, y eso acarrea que los actos de notificación de intimación efectuados por el Municipio Guacara arriba identificados, sean nulos por anticipados e ilegales.¹¹¹

En igual sentido, Alberto Banco-Uribe ha sido categórico cuando sostiene que la exigibilidad de la obligación se encuentra supeditada a la firmeza definitiva del acto administrativo, tal como podemos apreciar a continuación:

es menester que el acto administrativo contentivo de las obligaciones tributarias, que ha de fungir como documento fundamental de la

¹¹¹ Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central. Sentencia Interlocutoria N° 0196, 30/08/2004 (Municipio Guacara del Estado Carabobo vs MOBIL PRODUCTOS REFINADOS COMPAÑÍA EN COMANDITA POR ACCIONES). <http://carabobo.tsj.gov.ve/DECISIONES/2004/AGOSTO/735-30-0200-0196.HTML>.

demanda en juicio ejecutivo, se encuentre definitivamente firme por cuanto, de no ser el caso, la obligación tributaria no sería exigible por no haber sido concluyentemente determinada, vale decir, por no ser líquida, no pudiendo tampoco haber vencido plazo alguno para su cumplimiento.¹¹²

Sobre la procedencia del Juicio Ejecutivo aún cuando se haya interpuesto el Recurso Contencioso Tributario, nos dice Blanco-Uribe lo siguiente:

al someterse al demandado al embargo de sus bienes para garantizar el pago de una obligación que no solamente no está determinada, sino que podría incluso jamás haberse causado, se afecta su derecho a la integridad de su patrimonio, incurriéndose en una desautorizada confiscación, aún cuando la declaratoria con lugar del recurso contencioso tributario implicase la devolución de los bienes embargados.¹¹³

Lo anterior pudiera agravarse para los casos de ejecución de actos administrativos sancionatorios, pues estaríamos en presencia de una flagrante violación del derecho a la defensa y de presunción de inocencia, tal como continúa diciéndonos Blanco-Uribe:

si la totalidad o parte del reclamo tributario objeto del recurso contencioso tributario consiste en sanciones pecuniarias o multas, siendo que la culpabilidad del recurrente tendría que quedar indudablemente establecida con el dictado de la sentencia correspondiente, definitivamente firme, es evidente que la ejecución anticipada del acto administrativo impugnado implica la violación del derecho del contribuyente a la presunción de inocencia.¹¹⁴

Con base en lo anterior concluye el precitado autor que se desvirtúa la naturaleza del Juicio Ejecutivo, por cuanto pareciera más una medida cautelar que una vía ejecutiva, tal como podemos apreciar a continuación:

¹¹² Alberto Blanco-Uribe Quintero: "Juicio Ejecutivo o enrevesamiento jurídico"... *op. cit.*, p. 206.

¹¹³ *Ibíd.*, p. 211.

¹¹⁴ *Ibíd.*, pp. 218-219.

lo que se encuentra concebido como juicio ejecutivo, termina siendo una medida cautelar o preventiva tendente a asegurar el cumplimiento de la obligación, en caso de que a eso sea condenado el contribuyente recurrente contencioso tributario en la misma sentencia, con el agravante de que el embargo ejecutivo puede recaer sobre bienes inmuebles y cualquier otro, mientras que el embargo cautelar, como es sabido, no puede gravar bienes inmuebles.

(...)

En este contexto, la incidencia normal de la medida cautelar o preventiva de embargo deja de emplearse, al ser posible, para la Administración Tributaria, y por medio de un arbitrariamente pretendido juicio ejecutivo, obtener de forma más expedita lo que en realidad sería un embargo cautelar, pero artificiosamente extensible a bienes inmuebles.¹¹⁵

5.3. Inicio del procedimiento.

El Juicio Ejecutivo se inicia a solicitud de la administración tributaria mediante escrito en el cual se expresará la identificación del Fisco, del demandado, el carácter con que se actúa, el objeto de la demanda y las razones de hecho y de derecho en que se funda, además de la solicitud del embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor.

La solicitud de embargo ejecutivo de los bienes propiedad del deudor no puede exceder del doble del monto de la ejecución mas una cantidad suficiente estimada prudencialmente por el Tribunal para responder del pago de intereses y costas del proceso, a menos que el mismo se realice sobre dinero en efectivo, caso en el cual se limitará al monto de la demanda mas la estimación de los intereses y costas.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 213 del Código Orgánico Tributario, a la demanda se anexará la intimación de derechos pendientes realizada por la administración tributaria, la cual sirve de constancia del cobro extrajudicial realizado por ésta y es “un procedimiento preparatorio de

¹¹⁵ Alberto Blanco-Urbe Quintero: “Juicio Ejecutivo o enrevesamiento jurídico”... *op. cit.*, p. 221.

la vía ejecutiva, en la cual el acto contentivo de la intimación servirá bien como título ejecutivo o como documento fundamental de la demanda de ejecución”.¹¹⁶ Sin embargo, este procedimiento administrativo de intimación no es obligatorio para la administración, tal como lo ha establecido la propia Sala Político Administrativa, en los siguientes términos:

Así, lo anterior demuestra que una vez manifestada la voluntad de la Administración Tributaria a través de un acto administrativo, no necesariamente está obligada la misma al previo agotamiento del procedimiento de intimación de derechos pendientes previsto en los artículos 211 al 213 del vigente Código Orgánico Tributario, para solicitar la ejecución de los créditos fiscales que de él deriven, bastando con el cumplimiento de las condiciones relativas a que las obligaciones tributarias que el mismo contenga sean líquidas y exigibles y a su vez no se encuentren “*suspendidos sus efectos*”, para que, en todo caso, adquiera el carácter de título ejecutivo, entendido como aquel que permite directamente promover el proceso de ejecución por tener aparejada eficacia ejecutiva, pues se basta a sí mismo para iniciarlo, sin que el acreedor tenga necesidad de justificar su crédito, habida cuenta de la certidumbre de la existencia de dicho crédito que de él resulta.¹¹⁷

No obstante este criterio de la Sala Político Administrativa, algunos Tribunales de instancia han declarado inadmisibles la demanda de Juicio Ejecutivo cuando no consta en autos el acta de intimación de derechos pendientes, tal como podemos apreciar en la siguiente decisión interlocutoria con fuerza definitiva, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas:

Respecto del procedimiento intimatorio arriba reseñado, el Tribunal Supremo de Justicia, de manera reiterada ha indicado que éste se encuentra constituido por aquellas actuaciones administrativas

¹¹⁶ Sentencias de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Nros. 01939, 00051, 00282, 00528 y 00525 dictadas en fechas 28 de noviembre de 2007, 16 de enero de 2008, 05 de marzo de 2008, 29 de abril de 2009 y 27 de abril de 2011, casos: *Sakura Motors, C.A.*, *Automotriz La Concordia, S.A.*, *Hidalgo Motors, C.A.*, *Arquitectura, C.A.* y *Distribuidora y Perfumería Dulcinea, C.A.*, respectivamente.

¹¹⁷ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° 00124, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Venecarne, C.A.), <http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>.

tendientes a lograr la percepción extrajudicial de los tributos, multas e intereses que adeuden los contribuyentes, bien por falta de pago o por pago incompleto a la Administración Tributaria, bajo apercibimiento de iniciación del juicio ejecutivo previsto en los artículos 289 al 295 del Código Orgánico Tributario vigente; razón por la cual, dicho Tribunal ha entendido que éste sólo apareja actuaciones de gestión extrajudicial de cobro, no determinativas de tributos, sanciones ni accesorios, pues el mismo se funda en actos contentivos de obligaciones tributarias previamente determinadas y definitivamente firmes, traduciendo de esa forma, “en un procedimiento preparatorio de la vía ejecutiva, en la cual el acto contentivo de la intimación servirá bien como título ejecutivo o como documento fundamental de la demanda de ejecución”. (Sentencias de la Sala Político-Administrativa Nos. 01939, 00051, 00282 y 00528 dictadas en fechas 28 de noviembre de 2007, 16 de enero de 2008, 05 de marzo de 2008 y 29 de abril de 2009, casos: Sakura Motors, C.A., Automotriz La Concordia, S.A., Hidalgo Motors, C.A. y Arquiestructura, C.A., respectivamente).

(...)

En consecuencia al no constar en autos la debida Acta de Intimación al Pago de Derechos Pendientes, debidamente notificada a la empresa PRODUCCIONES SOLID SHOW 2050, C.A., donde conste el acto administrativo, contentivo de la obligación tributaria líquida y exigible, previamente determinada y definitivamente firme, períodos reclamados, con la advertencia de la iniciación del juicio ejecutivo correspondiente, en caso de no satisfacerse el pago total de la deuda, en un plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de su notificación, que la Administración Tributaria debió ejercer a fin de obtener el pago de dicha obligación tributaria y la cual servirá de constancia del cobro extrajudicial efectuado por la Administración, lo cual constituye el documento fundamental y suficiente que debe acompañarse a la demanda en referencia, conforme a lo previsto en el artículo 289 del Código Orgánico Tributario vigente, a los fines de su admisión, siendo éste el paso previo para el inicio del juicio ejecutivo conforme a lo establecido en el artículo 212 antes transcrito, no procede la admisión del presente juicio ejecutivo. Así se declara.¹¹⁸

¹¹⁸ Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, ASUNTO, AP41-U-2010-000550, 04/11/2010 (Superintendencia Municipal de Administración Tributaria –SUMAT vs PRODUCCIONES SOLID SHOW 2050, C.A.), <http://caracas.tsj.gov.ve>.

Discrepamos del contenido de esta decisión, por cuanto el acto administrativo constituye título ejecutivo, por lo que creemos que debería valer por sí mismo para la solicitud de inicio del Juicio Ejecutivo. Ahora bien, en los casos de autoliquidación del tributo, la intimación de derechos pendientes sí constituiría título ejecutivo, tal como se desprende del Parágrafo Único del artículo 213 del Código Orgánico Tributario. Por otra parte, aún cuando el encabezado del referido artículo 213 dispone que la intimación “servirá de constancia del cobro extrajudicial efectuado por la Administración Tributaria y se anexará a la demanda que se presente en el juicio ejecutivo”, nos parece excesivo que omitir su incorporación al libelo de demanda sea declarado causal de inadmisibilidad, por cuanto esto implica el desconocimiento de la cualidad de título ejecutivo que posee el acto determinante de la obligación tributaria, y apareja la aplicación de una causal de inadmisibilidad no establecida expresamente en la Ley, toda vez que para este procedimiento el legislador no dispuso causales de inadmisibilidad.

5.4. Intimación al pago y oposición del sujeto pasivo.

Admitida la demanda, el Tribunal emitirá intimación al deudor, para que pague o compruebe haber pagado, en un lapso de 5 días. Dentro de este lapso, el deudor puede oponerse a la ejecución, caso en el cual se abrirá de pleno derecho una articulación probatoria que no podrá exceder de cuatro días de despacho, para que las partes promuevan y evacúen sus pruebas, debiendo el Tribunal pronunciarse el día de despacho siguiente, siendo apelable en ambos efectos la decisión que declare con lugar la oposición planteada y en un solo efecto la que la declare sin lugar.

Es así que de conformidad con el artículo 294 del Código Orgánico Tributario, serán causales de oposición a la ejecución el pago o cualquiera de los restantes medios de extinción de la obligación tributaria establecidos en el Código Orgánico Tributario, a saber, compensación, confusión, remisión o prescripción.

Consideramos oportuno traer a colación que antes de la constitución de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, eran los tribunales civiles los competentes para el conocimiento de los Juicios Ejecutivos, lo que traía como consecuencia, por ejemplo, la procedencia del recurso de casación civil o que junto con la oposición a la intimación, o en su lugar, podían interponerse las cuestiones previas previstas en el artículo 346 del Código de Procedimiento Civil, no obstante no estar previstas en el Código Orgánico Tributario, tal como lo dispuso la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, como podemos apreciar a continuación:

Cuando la norma contenida en el artículo 657 del Código de Procedimiento Civil, hace referencia a que las cuestiones previas serán alegadas “junto con los motivos en que se funde la oposición”, el Legislador no está estableciendo como condición para promover cuestiones previas el hecho de que necesariamente deba formularse también oposición, en otras palabras, no se está condicionando la propuesta de cuestiones previas a la oposición, se está refiriendo la norma a la oportunidad del acto. Por lo tanto, en esta clase de procedimiento, si llegada la oportunidad para oponerse a la ejecución del crédito fiscal, el intimado opta por promover sólo cuestiones previas, ciertamente no tendrá otra oportunidad para ir en contra del fondo de la demanda y en consecuencia, se abrirá al juicio ordinario solamente en lo que respecta a la incidencia de las cuestiones previas.

De lo anterior es concluyente señalar, que puede perfectamente el deudor, en la oportunidad establecida en el Código Orgánico Tributario, para oponerse a la ejecución del crédito fiscal, optar por promover cuestiones previas caso en el cual se entenderá abierta una articulación probatoria de ocho días para promover y evacuar pruebas, sin necesidad de decreto o providencia del Juez, y el Tribunal decidirá dentro de los diez días siguientes al vencimiento de la articulación, sin perjuicio de que antes del fallo, la parte pueda subsanar los defectos y omisiones invocadas conforme a lo dispuesto en el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil.

Aducir lo contrario, es decir, condicionar la viabilidad de promover cuestiones previas, al requisito de interponer alguna causal de oposición, sería interpretar el artículo 657 del Código de Procedimiento Civil, en forma meramente literal y limitante

del derecho a la defensa y al debido proceso hecho este que contrastaría principios tutelados ampliamente por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y reduciría al absurdo considerar que si el intimado no se opuso, no puede defenderse invocando, entre otras la incompetencia, defectos de forma del escrito de la demanda, condiciones o plazos pendientes, cuestiones prejudiciales, cosa juzgada, caducidad o prohibición de la ley de admitir la acción propuesta.

En consecuencia, de conformidad con los criterios anteriormente expuestos, esta Sala de Casación Civil determina que en el caso bajo análisis, sostener ab-initio la imposibilidad de conocer las cuestiones previas opuestas, por el hecho de no esgrimirse una causal de oposición, constituye *per se* una violación al derecho a la defensa, colocando al demandado en una situación de desequilibrio procesal al no permitírsele, a través de la función de saneamiento del proceso propia de las cuestiones previas, obtener una decisión del órgano respecto a lo solicitado, lo que se traduce en una violación de los artículos 15 y 206 del Código de Procedimiento Civil y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.¹¹⁹

Creados los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, no se mantuvo el criterio antes transcrito, pudiéndose oponer sólo los motivos establecidos expresamente en el Código Orgánico Tributario, tal como podemos apreciar en la siguiente decisión del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central:

En materia de Juicio Ejecutivo Tributario, la oposición a las medidas de embargo, solo procede por dos causas taxativamente previstas en el artículo 294 del Código Orgánico Tributario, esto es, se alegue haber pagado o se alegue la extinción del crédito fiscal, en el caso de autos, se ha presentado un escrito de oposición, el cual se basa en la prejudicialidad de un Recurso de Reconsideración, que debe ser resuelto en sede administrativa en forma expresa y no lo ha sido, igualmente niegan y rechazan la notificación domiciliaria que dice efectuar el Municipio Guacara. Observa esta Juzgadora que la situación fáctica invocada como fundamento de la oposición no es una causa

¹¹⁹ Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia. Decisión N° RC-00110, 03/04/2003 (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria vs. Agropecuaria Yapacana, C.A.) <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scc/abril/rc-00110-030403-01133%20.htm>.

válida para la formulación de la oposición del juicio ejecutivo, por lo que considera improcedente la oposición formulada. Así se declara.¹²⁰

Sobre estos medios de defensa con los que cuenta el deudor en los procedimientos ejecutivos como el que estamos estudiando, Diego Barboza Siri nos dice lo siguiente:

estos procesos de tipo ejecutivo, tienen defensas muy limitadas para el deudor, privilegiándose a todo evento la ejecución sobre cualquier cognición ampliada, vale decir, mientras más defensas se le concedan al deudor, (fuera de las estrictamente necesarias para cubrir sus garantías mínimas), más se desnaturaliza este tipo de procesos.¹²¹

Lo anterior no obsta para que, en lugar de pagar, demostrar haber pagado o alegar la extinción de la obligación por cualquiera de los medios que para tal efecto están establecidos en la Ley, el deudor pueda solicitar, y la administración tributaria aceptar, la celebración de convenios de pago en los términos previstos en el artículo 47 del Código Orgánico Tributario, lo cual modifica el término establecido para la oposición, tal como ha sido sostenido por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción judicial del Área Metropolitana de Caracas, en los siguientes términos:

el Código Orgánico Tributario, señala en su artículo 294 que “Admitida la demanda, se acordará la intimación del deudor para que pague o compruebe haber pagado, apercibido de ejecución, y en el lapso de cinco (5) días contados a partir de su intimación.” Lo cual a priori, no permite la celebración de convenios de pago, sin embargo, el artículo 47 del mismo texto legal permite de manera excepcional la celebración de fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, por lo que es aceptable poner fin a una controversia a través de esta figura, la cual está contenida en la Sección Primera del Capítulo V del Código Orgánico Tributario relativo al pago.

¹²⁰ Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central. Sentencia Interlocutoria N° 0196, 30/08/2004 (Municipio Guacara del Estado Carabobo vs MOBIL PRODUCTOS REFINADOS COMPañÍA EN COMANDITA POR ACCIONES).
<http://carabobo.tsj.gov.ve/DECISIONES/2004/AGOSTO/735-30-0200-0196.HTML>

¹²¹ Diego Barboza Siri: “Consideraciones sobre el Juicio Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario”... *op. cit.*, p. 184.

La celebración del Convenio de Pago, implica la aceptación por parte de la Administración Tributaria Municipal demandante, de un plazo distinto al de 5 días de despacho previsto en el artículo 294, del tantas veces mencionado Código Orgánico Tributario, por lo que el Tribunal no se encuentra obligado a ejecutar la decisión que ordena el embargo ejecutivo.¹²²

5.5. Embargo.

El Código Orgánico Tributario no es preciso sobre el momento en que el Tribunal debe acordar el embargo de bienes del deudor, pues el primer aparte del artículo 291 *ejusdem* nos dice: “En la misma demanda el representante del Fisco solicitará, y el Tribunal así lo acordará, el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor”. En todo caso la práctica de los Tribunales nos indica que esto ocurre con la admisión de la demanda. En igual sentido, de conformidad con el artículo 295 de la norma en comento, en concordancia con el artículo 284, si vencido el plazo de 5 días o resuelta la oposición por la alzada a favor de la administración sin que el deudor hubiere acreditado el pago, se ordenará el remate de los bienes embargados, de lo que se colige que para este momento el embargo ya ha sido acordado y ejecutado.

El embargo se practicará sobre bienes del ejecutado que indique el ejecutante, pudiendo tratarse de un inmueble o un derecho que tenga sobre éste el ejecutado, caso en el cual el Juez deberá participar de oficio el embargo al Registrador de la circunscripción donde se encuentre situado el inmueble, a fin de que se abstenga de registrar cualquier documento que verse sobre gravamen o enajenación del inmueble embargado, tal como se desprende del artículo 535 del Código de Procedimiento Civil. Ahora bien, de conformidad con el artículo 537 *ejusdem*, si el inmueble estuviere siendo ocupado por el ejecutado, el

¹²² Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Asunto: AP41-U-2011-00365, 20/12/2011 (SUMAT vs INVERSIONES COMPUPARTS, C.A). <http://caracas.tsj.gov.ve/DECISIONES/2011/DICIEMBRE/2013-20-AP41-U-2011-0003>.

Tribunal fijará una cantidad que deberá pagar para seguir ocupándolo hasta el momento del remate.

Por otra parte, nos dice el artículo 538 de la norma en comento que en caso de embargo de cosas corruptibles, el Tribunal podrá, previa audiencia de ambas partes, autorizar la venta de dichos bienes, para cuya valoración designará un perito. La venta se anunciará mediante un (1) solo cartel que se publicará en un periódico de la localidad, pudiendo prescindirse de esta publicación si al hacerlo se pone en riesgo el buen estado de los bienes. En la venta se favorecerá a quien ofrezca el mayor precio de contado por encima del precio fijado por el perito y el producto de la venta será destinado a los fines de la ejecución.

Una vez ordenado el embargo y si así fuere solicitado por el representante del Fisco, el juez designará a éste como depositario de los bienes. Por otra parte, si el acto ejecutado no se encuentra definitivamente firme, no podrá procederse al remate de los bienes hasta que el mismo adquiera tal condición, como ya hemos dicho.

5.6. Oposición al embargo.

Dispone el artículo 546 del Código de Procedimiento Civil que puede oponerse al embargo cualquier tercero que alegue ser el tenedor legítimo de lo embargado, lo cual podrá traer como consecuencia la suspensión del embargo, siempre que el bien se encuentre efectivamente en su poder y si presenta prueba fehaciente de su derecho de propiedad sobre éste. Debemos aclarar que aunque se trata de la intervención de un tercero, dista mucho de ser una tercería en el sentido estricto del término, tal como nos dice Arístides Rengel-Romberg, citado por la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo:

la oposición al embargo es la intervención voluntaria del tercero, por la cual éste impugna por la vía incidental el embargo practicado sobre bienes de su propiedad, o alega que los posee a nombre del ejecutado, o que tiene un derecho exigible sobre la cosa embargada. En esta definición se destacan algunas de las características de la oposición, las cuales son: a) Es una de las formas de intervención de

terceros en la causa, pero que no va dirigida a excluir la pretensión del actor ni a concurrir con éste en el derecho reclamado, sino a la tutela del derecho del tercero sobre la cosa sometida a embargo. b) Por su carácter incidental, no se requiere como en la tercería una demanda como tal, sino la actuación del tercero en las formas ordinarias de realización de los actos procesales en el cuaderno de medidas del juicio principal; y la oposición procede cuando el tercero alega ser el tenedor legítimo de la cosa y presenta prueba fehaciente de su propiedad por acto jurídico válido. En estos casos, es evidente que se trata del propietario de la cosa embargada porque la posesión o tenencia legítima es un atributo de la propiedad y conforme a la ley se presume siempre que una persona posee por sí misma y a título de propiedad, cuando no se prueba que ha comenzado a poseer en nombre de otra.¹²³

Nos sigue diciendo el antes referido artículo 546 que una vez hecha la oposición, si el ejecutante o el ejecutado se oponen a la pretensión del tercero con otra prueba fehaciente, no se suspenderá el embargo, abriéndose una articulación probatoria de ocho (8) días, debiendo el Tribunal decidir el noveno día a quién debe ser atribuida la tenencia.

Por otra parte, dispone el artículo 547 *ejusdem*, que los bienes embargados quedarán libres si después de practicado el embargo, transcurren tres (3) meses sin que el ejecutante impulse la ejecución.

5.7. Remate de los bienes embargados.

Tal como se desprende del artículo 285 del Código Orgánico Tributario, para la ejecución de los bienes embargados el Tribunal debe nombrar un perito evaluador que efectúe el justiprecio de los bienes embargados, para lo cual éste presentará sus conclusiones por escrito en el plazo fijado por el Tribunal, el cual no podrá ser mayor de quince (15) días de despacho, contados a partir de la fecha de su aceptación. Este avalúo puede ser impugnado por cualquiera de las partes, caso en el cual se procederá a la designación de peritos en los términos

¹²³ Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 0005, 20/01/1999 (Inversora Hengrún, C.A.). En: Patrick Baudin: *Código de Procedimiento Civil Venezolano*. 3ra Edición Actualizada. Caracas. Ediciones Paredes, 2010-2011.

establecidos en el Código de Procedimiento Civil. En tal sentido cada una de las partes nombrará un perito, que actuarán conjuntamente con un tercer perito que designarán conjuntamente, o será designado por el tribunal en caso de inasistencia o desacuerdo de las partes.

Ahora bien, una vez consignados los autos del avalúo, se deberá, dentro de los diez (10) días de despacho siguientes, publicar en uno de los diarios de mayor circulación en la ciudad donde se encuentre ubicado el tribunal y fijar a las puertas de éste, un cartel de remate, el cual deberá contener la identificación del ejecutante y del ejecutado, la naturaleza e identificación de los bienes objeto de remate, la certificación de gravámenes si se trata de bienes inmuebles, el justiprecio de los bienes, la base mínima para la aceptación de posturas (que no podrá ser inferior a la mitad del justiprecio cuando se trate de bienes inmuebles) y el lugar, día y hora en que haya de practicarse el remate.

A diferencia de lo dispuesto en la legislación española, que estipula tres modos de enajenación de los bienes como lo son la subasta, el concurso y la adjudicación directa, el Código Orgánico Tributario venezolano sólo contempla la subasta pública, la cual será ejecutada por el Juez u otro funcionario judicial con competencia.

De conformidad con el artículo 565 del Código de Procedimiento Civil, los postores deberán constituir caución, la cual será fijada por el Tribunal, mientras que el artículo 577 *ejusdem*, dispone que en el caso de bienes inmuebles, para el primer acto de remate se tomará como base la mitad del justiprecio y de no haber proposiciones que alcancen dicho mínimo, se convocará mediante cartel a un segundo acto de remate que tendrá como base dos quintos del justiprecio. De no haber postura en este segundo remate, las partes concurrirán al tercer día siguiente a fin de acordar una nueva base de remate, administración o arrendamiento del bien en ejecución. Si no se acordare nada o si alguna de las partes no hubiere concurrido a la audiencia, el Tribunal señalará el quinto día para proceder en un tercer remate al arrendamiento o administración del bien

bajo las condiciones que establezcan las partes o el propio Juez en defecto de éstas. Si no se alcanza el propósito de la ejecución en este tercer remate, el Juez llamará a los peritos para fijar como base definitiva el tercio del justiprecio para un cuarto remate, pero si los peritos no consideran conveniente este cuarto remate, el bien permanecerá en depósito hasta por seis (6) meses, si las partes no promueven un nuevo justiprecio o nuevos actos de remate conforme a la última estimación, el cual podrá prolongarse hasta que se efectúe el remate, salvo que las partes dispongan de común acuerdo otra cosa.

Si se trata del embargo de bienes muebles y no hay propuestas por la mitad de su valor en el primer acto de remate, se someterán a un segundo remate con la base de dos quintos y a un tercer remate con la base de un tercio, previos carteles y avisos legales.

Ahora bien, aún cuando el artículo 584 del Código de Procedimiento Civil dispone que la única acción que puede proponerse contra los efectos del remate es la reivindicatoria, resulta también procedente la acción de amparo constitucional, tal como lo ha dispuesto la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia, en los siguientes términos:

En relación con los amparos contra los actos de remate, esta Sala ha sostenido que son inadmisibles por cuanto el daño que causa, en principio, es irreparable, en los términos del artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales (...).

Sin embargo, se han admitido pretensiones de tutela constitucional contra actos de remate excepcionalmente, pues, no es aceptable que *“(...) el remate adelantado con infracción de derechos y garantías constitucionales que lesiona a alguien pueda mantenerse incólume a pesar de las violaciones constitucionales. Cuando surge una situación como la señalada, la acción de amparo es procedente, ya que mal puede surtir efectos e infringir la situación jurídica de alguien, situaciones violatorias de los derechos constitucionales de ese alguien.”*¹²⁴

¹²⁴ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 2.006, 23/10/2001 (Nestor Jesús Gómez Contreras). Patrick Baudin: *Código de Procedimiento Civil Venezolano*. 3ra Edición Actualizada. Caracas. Ediciones Paredes, 2010-2011.

Terminada la subasta sin que quede cubierto en su totalidad el crédito fiscal y sus accesorios, el representante del Fisco podrá solicitar al Tribunal que decrete otros embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de la deuda.

CONCLUSIONES.

De la comparación entre los modos de ejecución de créditos fiscales establecidos en las legislaciones venezolana y española –la primera inscrita en el Modelo de Código Tributario de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID), mientras la segunda sirvió como referencia para los redactores del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)-, podemos concluir que la protección de los derechos de los ciudadanos en su condición de sujetos pasivos de obligaciones tributarias, no necesariamente está vinculada con el hecho de que una eventual ejecución forzosa de la obligación tributaria sea llevada a cabo directamente por la administración tributaria (lo que para muchos detractores constituye una relación de poder de la que resulta una situación de desigualdad procesal), o si debe ser solicitada ante una instancia judicial (lo que supone una relación procesal igualitaria frente a una instancia imparcial).

En este sentido, consideramos que el establecimiento de medios de defensa para quienes vean lesionada la esfera de sus derechos, así como una regulación detallada del procedimiento ejecutivo que limite posibles actuaciones discrecionales de la administración tributaria que pudieran resultar arbitrarias y abusivas, constituirían elementos procesales mucho más garantistas que la mera judicialización de los procedimientos ejecutivos.

Es así como en la legislación española encontramos la existencia de un período voluntario y un período ejecutivo para el cumplimiento de las deudas tributarias, es decir, se establece un plazo para el cumplimiento de la obligación una vez realizada la liquidación de la deuda por parte de la administración, antes de iniciar el procedimiento de apremio. Durante este período voluntario el presunto deudor tiene la posibilidad de presentar ante la administración tributaria una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, lo que impide el inicio del período ejecutivo mientras se esté tramitando la solicitud. En la legislación venezolana no existe un plazo para el cumplimiento voluntario de la

obligación por parte del sujeto pasivo cuando es la administración la que realiza la liquidación de la deuda, ya que una vez notificado el acto se insta a la administración tributaria a iniciar el procedimiento de intimación de derechos pendientes, el cual constituye desde nuestro punto de vista un modo de ejecución coactiva.

De igual manera la legislación española establece dos (2) momentos para la defensa del sujeto pasivo, visto que éste puede oponerse tanto a la providencia de apremio como al embargo propiamente dicho, mientras que la legislación venezolana el sujeto pasivo puede oponerse en el momento de la intimación por parte del Tribunal, pero la oposición al embargo se encuentra reservada a terceros que aleguen ser tenedores legítimos de lo embargado, no existiendo para el deudor tributario ningún modo de defensa en esta etapa del procedimiento ejecutivo, salvo el impedimento del remate en los casos en que el acto administrativo no se encuentre definitivamente firme.

En lo que concierne a la regulación del procedimiento, observamos que la legislación española contiene un desarrollo normativo mucho más extenso que el venezolano, el cual no se circunscribe sólo a las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sino que se cuenta también con un Reglamento General de Recaudación, que conjuntamente con la Ley, establece disposiciones especiales sobre el embargo de modalidades de bienes específicas como establecimientos mercantiles o industriales, bienes o derechos en entidades de crédito o depósito, cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, sueldos salarios y pensiones e intereses, rentas y frutos de toda especie. Ahora bien, aunque el Reglamento General de Recaudación se origina en la rama ejecutiva del Poder Público, toda vez que fue dictado por el Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, el mismo se dicta en el marco de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Además consideramos que la regulación del procedimiento, aunque

sea realizada por la propia administración, minimiza el riesgo de una actuación discrecional cercana a la arbitrariedad por parte de la administración tributaria.

No obstante lo anterior, encontramos en la legislación española disposiciones mucho más gravosas que las dispuestas en la legislación venezolana, por cuanto se contempla no sólo el pago de intereses moratorios y costas procesales, sino que también se contempla el cobro de recargo ejecutivo, de apremio reducido o de apremio ordinario, que oscila entre el 5% y el 20% de lo adeudado.

RECOMENDACIONES.

Visto que el presente trabajo de grado fue concebido y desarrollado como una investigación de tipo documental, consideramos que nuestra principal y única recomendación es para otros investigadores de las ciencias jurídicas, en cuanto a su continuación como trabajo de campo, no sólo para determinar cuál de los sistemas estudiados resulta más eficiente en lo que se refiere a la recaudación fiscal, sino además, y para nosotros esto es lo más importante, cuál ofrece mayores garantías para la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, que muy frecuentemente se ven aminorados y vulnerados por la actuaciones arbitrarias de las administraciones tributarias. Un estudio de esta naturaleza legitimaría a su realizador para establecer otro tipo de recomendaciones, referidas al mejoramiento de nuestro ordenamiento jurídico, tan vilipendiado y fracturado en la historia venezolana reciente, lo cual lejos de amilanar nuestro amor y respeto por la Academia, nos impulsa a seguir luchando desde la *Casa que vence las sombras* por la defensa de los derechos ciudadanos, la libertad y la democracia y el Derecho.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

AZAR, Gabriela y Mario Silar: *Metodología de Investigación y Técnicas para la Elaboración de Tesis*. Madrid – México. Hispania Libros, 2006.

BARBOZA SIRI, Diego: “Consideraciones sobre el Juicio Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario”. *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo I. Caracas. Fundación Estudios de Derecho Administrativo y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004.

BAUDIN Patrick: *Código de Procedimiento Civil Venezolano*. 3ra Edición Actualizada. Caracas. Ediciones Paredes, 2010-2011.

BLANCO-URIBE QINTERO, Alberto: “Juicio Ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación sistemática de derechos humanos”. *Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. 30 años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano*. Tomo II. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2012.

BREWER-CARÍAS, Allan R.: *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Colección Estudios Jurídicos N° 16. Editorial Jurídica Venezolana, 2002.

BREWER-CARÍAS, Allan R. y Luis A. Ortiz Álvarez: *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso Administrativa*. Caracas. Colección Jurisprudencia N° 4. Editorial Jurídica Venezolana, 2007.

CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*. Navarra, España. Civitas, 2006.

CARZOLA PRIETO, Luis María: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra, España. Editorial Aranzadi, S.A., 2004.

CASADO BALBÁS, Lilia María y Freddy Suárez Alcalde: *Sobre el Proceso Tributario*. Caracas. SENPRESS, C.A., 2006.

Código de Procedimiento Civil (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990).

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001).

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009).

Constitución Española.

DROMI, Roberto: *Derecho Administrativo*. Buenos Aires. Ediciones Ciudad Argentina. Sexta Edición, 1997.

ECO, Umberto: *Cómo se hace una tesis*. Barcelona, España. Editorial Gedisa, 2010.

FARGIONE OCCHIPINTI, María: “El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales”. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo I. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: “La Codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)”. *Anais das Jornadas do ILADT. Ano 2000 –Salvador- Bahía. Tema 2: La Codificación en América Latina*. Brasil, 2000.

FRAGA PITTALUGA, Luis: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1995.

GARRIDO FALLA, Fernando: *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General*. Volumen I. Madrid. Editorial Tecnos, S.A., 1994.

HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso: *La Potestad de Autotutela Administrativa. Ejecutividad y Ejecutoriedad de los Actos y de los Contratos Administrativos*. Caracas. Ediciones Paredes, 2008.

JÁÑEZ Barrios, Tarsicio: *Metodología de la Investigación en Derecho*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2008.

LARES MARTÍNEZ, Eloy: *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, 2001.

Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (España).

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (España).

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (España).

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.818 Extraordinario del 1 de julio de 1981).

Manual de Trabajos de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales. Caracas. Universidad Pedagógica Experimental Libertador, 2011.

MARTÍNEZ BOTOS, Raúl: *Medidas Cautelares*. Buenos Aires. Editorial Universidad, 1996.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y Leonardo García de la Mora: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Iustel Portal Derecho, S.A., 2011.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Director) y otros: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Valladolid, España. Lex Nova, S.A., 2009.

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Modelo de Código Tributario de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID).

MOYA MILLÁN, Edgar José: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Financiero*. Caracas. Mobilibros, 2006.

Reglamento General de Recaudación (España).

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard: *Estudio Preliminar de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2001.

SABINO, Carlos: *El Proceso de Investigación*. Buenos Aires. LUMEN-HUMANITAS, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993.

VALARINO, Elizabeth, Guillermo Yáber y María Silvia Cemborain: *Metodología de la Investigación*. México. Trillas, 2006.

Sentencias españolas:

Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/958/1998, 22/10/1998.

Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1534/2007, 25/06/2008.

Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/3148/2007, 10/09/2008.

Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1632/2007, 08/10/2008.

Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución N° 00/1596/2006, 18/11/2008.

Sentencias venezolanas:

Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia N° 332, 21/11/1989 (Arnaldo Lovera Vs Dirección de Inquilinato del Ministerio de Fomento).

Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° RC-00110, 03/04/2003 (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria vs. Agropecuaria Yapacana, C.A.).

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central. Sentencia Interlocutoria N° 0196, 30/08/2004 (Municipio Guacara del Estado Carabobo vs MOBIL PRODUCTOS REFINADOS COMPAÑÍA EN COMANDITA POR ACCIONES).

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 00124, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Venecarne, C.A.).

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 00374, 27/03/2008 (Municipio Independencia del Estado Anzoátegui vs. Inversiones Penubi, C.A.).

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 00718, 27/03/2008 (Fisco Nacional vs. Distribuidora Exterrán Venezuela, C.A.).

Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, ASUNTO, AP41-U-2010-000550, 04/11/2010 (Superintendencia Municipal de Administración Tributaria –SUMAT vs PRODUCCIONES SOLID SHOW 2050, C.A.).

Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Asunto: AP41-U-2011-00365, 20/12/2011 (SUMAT vs INVERSIONES COMPUPARTS, C.A.).

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 00765 de fecha 28/06/2012 (CORPOMEDIOS G.V. INVERSIONES, C.A. y GLOBOVISIÓN TELE, C.A. vs. DIRECTORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL de la COMISIÓN NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES (CONATEL).

Páginas Web:

<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>

[http://www.fiscal.es.](http://www.fiscal.es)

<http://www.gerencie.com/diferencias-entre-eficiencia-y-eficacia.html>

[http://portaltributario.juntaextremadura.es/PortalTributario/web/quest/proc
edimiento-de-apremio](http://portaltributario.juntaextremadura.es/PortalTributario/web/quest/proc
edimiento-de-apremio)

<http://www.tsj.gov.ve/index.shtml>