

# El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de Venezuela. El claro ejemplo de un sistema fiscal agresivo

Jonás E. APONTE A.\*  
RVLJ, N.º 14, 2020, pp. 201-226.

## SUMARIO

**Prolegómeno 1. El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de 2014 2. Referencias al caso español 3. Panorama actual 4. El sistema tributario venezolano es altamente agresivo 5. Dificultades del procedimiento de intimación 6. La expansión de la autotutela y la negación del Poder Judicial 7. Ejemplo práctico del problema 8. La presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos: otra fuente del problema. Reflexiones finales**

## Prolegómeno

Uno de los conceptos que ha generado mayores revuelos y controversias en el Derecho Administrativo contemporáneo es la construcción de la acción administrativa a partir de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad, herencia del Estado absoluto y pilar de la Administración centralista. La claridad del contenido de ambos términos pero la dificultad para ponerles coto, comprende, en gran medida, parte de la diatriba en un Estado de Derecho,

---

\* **Universidad Central de Venezuela**, Abogado; Especialista en Derecho Tributario. **Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública**, Licenciado en Ciencias Fiscales mención Rentas; Director del portal web: [www.vitrinallegal.com.ve](http://www.vitrinallegal.com.ve). [jonasabogado@gmail.com](mailto:jonasabogado@gmail.com).

porque dejan de traducirse en un privilegio o prerrogativa, de por sí cuestionado, para convertirse, hasta cierto punto, en una actuación arbitraria<sup>1</sup>.

La ejecución de los actos representa un gran reto para el Derecho en Venezuela motivado a la reciente proliferación de instrumentos de carácter normativo que atribuyen competencias jurisdiccionales a la Administración Pública, excluyendo al Poder Judicial de cualquier clase de control, fiscalización y tutela de las actuaciones de la Administración Pública, dando cuenta de la desigualdad en la cual se encuentra el individuo, que gradualmente lo va convirtiendo en un David (sin honda) en su lucha contra Goliat<sup>2</sup>.

En un país en el que el Estado de Derecho está ausente o en franca retirada, la ejecutividad y la ejecutoriedad representan un ingente problema a la hora de limitar la acción de la Administración, por cuanto, pese a que esta tiene el poder atribuido legalmente de ejecutar por sí mismo sus actos, la imposibilidad práctica de determinar que materias y derechos entran dentro de tal espectro, sin que se requiera la intervención del Poder Judicial, constituye una patente de corso para poder limitar sin controles derechos y libertades individuales.

A propósito de lo anterior, arguye HERRERA que solo algunos actos de la Administración pueden entenderse ejecutivos y ejecutorios, vale decir, aquellos que resultan del ejercicio de una potestad atribuida por ley y cuyo fin es satisfacer

---

<sup>1</sup> La ejecutividad supone que los actos administrativos dictados por la Administración Pública se «presumen válidos» al estar amparados o revestidos del principio de legalidad; mientras que la ejecutoriedad comporta un privilegio para que se materialicen sus decisiones, sin necesidad de acudir a órganos jurisdiccionales. Véase: Corte Federal y de Casación sent. del 09-11-57. Asimismo, se ha entendido que son términos con los que indistintamente se designa la cualidad del acto administrativo de producir todos sus efectos contra la voluntad de los obligados «violentando su propiedad y libertad si preciso fuere». *Vid.* TSJ/SC, sent. N.º 1318, del 02-08-01.

<sup>2</sup> APONTE A., Jonás E.: «Autotutela administrativa vs. intervención judicial reflexiones a la luz de las providencias administrativas de las inspectorías del trabajo». En: *Derecho y Sociedad. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*. N.º 15. Universidad Monteávila. Caracas, 2019, p. 125, <http://derysoc.com/descargas/DerechoySociedad-No15-2019.pdf>.

o tutelar un interés general<sup>3</sup>. A firma este autor, sin reserva alguna, que frente a los derechos de propiedad y libertad de empresa, expresión, pensamiento, de asociación, de educación y de domicilio, no puede haber autotutela para extinguir situaciones jurídicas subjetivas sino solo para limitarlas, y tampoco puede haber autotutela en los casos de actos sancionatorios<sup>4</sup>.

En materia de contratos administrativos, especialmente, en virtud de la posibilidad de que la Administración Pública en uso de una prerrogativa pueda de forma unilateral manifestar su voluntad de rescindir del mismo, ha sido parte de la extensión que se le ha dado a los aludidos principios. La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia declaró que la Administración está habilitada para ejercer sobre su co-contratante un control de alcance excepcional, pues en ejercicio de tal privilegio puede:

... decidir ejecutoriamente sobre: la perfección del contrato y su validez, la interpretación del contrato, la realización de las prestaciones debidas por el contratista –modo, tiempo o forma–, la calificación de situaciones de incumplimiento, la imposición de sanciones contractuales en ese caso, la efectividad de éstas, la prórroga del contrato, la concurrencia de motivos objetivos de extinción del contrato, la recepción y aceptación de las prestaciones contractuales, las eventuales responsabilidades del contratista durante el plazo de garantía, la liquidación del contrato, la apropiación o la devolución final de la fianza...<sup>5</sup>.

Otro ejemplo de la atribuciones que se manifiestan abiertamente en nuestro sistema jurídico se aprecian en las facultades que unilateralmente se confirió el otrora Instituto para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes

<sup>3</sup> HERRERA O., Luis A.: «Derecho Administrativo y libertad: o de por qué el Derecho Administrativo no ha respetado ni promovido la libertad». En: *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*. N.º 3. Universidad Monteávila. Caracas, 2014, pp. 88 y 89.

<sup>4</sup> Ídem.

<sup>5</sup> TSJ/SPA, sent. N.º 1002, del 05-08-04. Sobre el particular, HERRERA, O., Luis A.: *La potestad de autotutela administrativa*. Ediciones Paredes. Caracas, 2008, *passim*, ha atizado contundentes críticas al principio de autotutela en los contratos administrativos.

y Servicios (INDEPABIS) hoy Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), organismo que adoptó las medidas preventivas innominadas de ocupación y disposición de inmuebles, operatividad temporal y la nominada de prohibición de enajenar y gravar, sin contar con una sentencia dictada por el Poder Judicial que, conforme a la legislación adjetiva, es el único competente para dictar las mismas. Dicha situación adquiere dimensiones más alarmantes cuando los tribunales que están a cargo de fiscalizar las actuaciones de la Administración Pública avalan esa clase de baldón legal, al indicar que dichas medidas estuvieron acorde con la potestad legal atribuida a dicho Ente para poder limitar el derecho a la propiedad de los ciudadanos<sup>6</sup>.

Ello así, los antecedentes que se venían reproduciendo en la legislación venezolana, desde un plano empírico, lograron tener acomodo con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, especialmente con las reglas relativas al procedimiento del juicio ejecutivo y cómo la competencia fue modificada en favor de la Administración Pública. Es este un claro ejemplo del éxodo que se ha venido verificado desde hace algunos años en cuanto a la ejecución de los actos administrativos<sup>7</sup>.

La reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 trajo consigo importantes modificaciones –para mal– que, además de representar un escudo anti-inversiones, auspicia un modelo fiscal altamente agresivo. La inflación de las potestades inspectoras y sancionatorias que tiene atribuida la Administración tributaria da cuenta de la dirección que ha tomado el sistema tributario en Venezuela. Elevar las sanciones de las infracciones, eliminar o solapar las circunstancias atenuantes y agravantes<sup>8</sup> y la ampliación de las potestades

<sup>6</sup> Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo, sent. N.º 2012-1018, del 21-06-12.

<sup>7</sup> Sobre el cobro ejecutivo han sido muchos los autores que han levantado su voz en contra de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, especialmente por la introducción del cobro ejecutivo, entre ellos: ABACHE C., Serviliano: «¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del cobro ejecutivo del Código Orgánico Tributario de 2014». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 154. AVDT. Caracas, 2017.

<sup>8</sup> Sobre el particular, véase mi artículo: «Retrospectiva y perspectivas de las atenuantes y agravantes del Código Orgánico Tributario de 2014. Reflexiones a propósito de su posible solapamiento». En: *Revista Venezolana de Derecho Tributario*. N.º 151. AVDT. Caracas, 2016.

inspectoras permiten observar *prima facie* que la intención del legislador fue la de elevar los índices o niveles de recaudación a partir de un terrorismo fiscal, esto es, del uso desmedido de mecanismos coercitivos con el propósito de hacerse de ingresos provenientes de los tributos y sanciones como una fuente segura de financiamiento.

Sobre el cobro ejecutivo y cómo tales medidas han contaminado el sistema tributario haciéndolo altamente agresivo, serán las corrientes de aire que moverán las velas del presente ensayo. Para fines metodológicos describiré brevemente la regulación legal del cobro ejecutivo establecido en el Código Orgánico Tributario de 2014; haré la referencia al caso español y, por último, disertaré sobre las complicaciones prácticas del juicio ejecutivo, en especial, como receptáculo de latentes violaciones de los derechos de los contribuyentes.

No pretendo con este ensayo desmenuzar el artículo y hacer un exhaustivo análisis de todo el enunciado normativo; por el contrario, mis ideas irán orientadas a fustigar ferozmente el referido procedimiento que tal y como fue dispuesto puede servir de herramienta para privar a los contribuyentes de sus bienes, en especial de inmuebles, bajo la argucia de haberse incumplido con determinadas obligaciones fiscales, con la sospecha fundada de servir para cierto plan de carácter social pero con fines electoralista.

## **1. El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de 2014**

El artículo 290 del Código Orgánico Tributario de 2014, foco del problema, establece, a propósito del cobro ejecutivo y de cómo se amalgamaron los principios de ejecutoriedad y ejecutividad en detrimento de la competencia que tenía atribuida el Poder Judicial, lo que a continuación se transcribe:

Artículo 290.- El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido este Capítulo. La competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias, corresponde a la Administración Tributaria.

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en este Código.

El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código, genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10 %) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo.

La norma citada *supra* dispone, a diferencia de lo consagrado en el Código Orgánico Tributario de 2001, que corresponde a la Administración Tributaria iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del cobro ejecutivo, lo cual ha supuesto la imposibilidad de los jueces contenciosos tributarios para conocer no solo de la ejecución de créditos fiscales, sino también de las incidencias que se produzcan durante su desarrollo, en virtud de haber perdido «sobrevenidamente» la jurisdicción para tramitarlos<sup>9</sup>.

Señala BLANCO-URIBE que con la reforma del Código Orgánico Tributario se produjo *ipso facto* la confiscación de parte sustancial de la función jurisdiccional, siendo que lo ocurrido con algunas reglas de los procesos judiciales, el cobro ejecutivo y las medidas cautelares, solo muestra, a su criterio, el objetivo del legislador delegado<sup>10</sup> (habilitado), de privar al Poder Judicial de sus facultades constitucionales para ejecutar y asegurar o cautelar la ejecución de sus sentencias dictadas en decisión del recurso contencioso tributario,

<sup>9</sup> La TSJ/SPA, sent. del 17-10-17, estableció: «la competencia para iniciar e impulsar el “cobro ejecutivo” y todas sus incidencias, deriva consecuentemente la imposibilidad de los jueces contenciosos tributarios de conocer y resolver las demandas de ejecución de créditos fiscales, en virtud de haber perdido sobrevenidamente la jurisdicción para tal fin, dada la derogatoria de las normas que les permitían decretar embargos ejecutivos y resolver las incidencias en dichos procedimientos».

<sup>10</sup> Otra grave tropelía que se cometió con la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2014, fue haber sido dictado mediante Ley habilitante, toda vez que dicha materia en esencia está reservada a los congresos o asambleas como representantes de los ciudadanos. En Venezuela se elaboró dicha Ley a hurtadillas, introduciendo reformas que hacen que tal instrumento se trasluzca en un arma totalmente agresiva, en detrimento de los derechos de los contribuyentes.

para ejecutar los laudos arbitrales en materia tributaria, para conocer el juicio ejecutivo y ejecutar sus sentencias en ese dominio, y para cautelar las pretendidas obligaciones pecuniarias de naturaleza tributaria, puesto que la regulación anterior, contenida en el Código Orgánico Tributario de 2001, incluía la ejecución de sentencias del recurso contencioso tributario (artículos 280 al 288) las medidas cautelares en proceso judicial autónomo o como incidencia dentro del citado recurso (artículos 296 al 301), el juicio ejecutivo (artículos 289 al 295), y la ejecución de los laudos arbitrales (artículo 323, párrafo único), y su enunciado fue, simplemente, como era lo apropiado en derecho, el de «procedimientos judiciales»<sup>11</sup>.

Es decir, el legislador delegado (habilitado) claramente excluyó del campo de acción del Poder Judicial esos aspectos esenciales (razón ontológica) de la función jurisdiccional, confiscando a favor del Poder Ejecutivo (la Administración) la ejecución forzosa de las sentencias y laudos arbitrales, todo el régimen cautelar, y la ejecución forzosa de los actos administrativos contentivos de los reclamos tributarios que hayan quedado definitivamente firmes en la sede administrativa, derogando pura y simplemente al juicio ejecutivo<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> BLANCO-URIBE Q., Alberto: «Desjudicialización de la función jurisdiccional. Código Orgánico Tributario 2014». En: *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*. T. III. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2015, pp. 1637 y 1638.

<sup>12</sup> Ídem. *Vid.* BLANCO-URIBE Q., Alberto: «El autobús equivocado... El destino final arbitrario. El Código Orgánico Tributario de 2014». En: *Revista de Derecho Público*. N.º 140. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2014, p. 335, en relación con ese legislador delegado, ha criticado la habilitación conferida al presidente para dictar el Código Orgánico Tributario, indicando en ese sentido lo siguiente: «El autobús equivocado es la evidencia de la ilegitimidad del actuar gubernamental, que implica la inconstitucionalidad del Decreto N.º 1434 del 17 de noviembre del 2014, mediante el cual se dicta el Decreto con rango, valor y fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, con base en haber sido dictado en un acto con rango de ley que no es una ley formal, en pretendido uso de una habilitación legislativa que no se extiende materialmente –como además no podía válidamente en Derecho hacerlo– a lo tributario. El Gobierno –a cuyas órdenes para colmo se encuentra la Administración Tributaria– actuó sin habilitación legislativa, usurpando la función legislativa, siendo que los artículos 25 y 138 constitucionales sancionan con la nulidad los actos del Poder Público que violan los derechos humanos y sus garantías, o se dictan

En similares términos se ha pronunciado ROMERO-MUCI al advertir que con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 se ha desjudicializado el poder cautelar general y la fase de ejecución de sentencias, y también lo desjudicializa, pues esas instituciones se pasan a la misma Administración tributaria activa y contraparte, con la que se encuentre trabado el litigio, o incluso antes del juicio, al margen del juicio o luego del mismo<sup>13</sup>. Añade este autor que, como consecuencia de esta agazapada e inconsistente reforma, el Fisco comete una auténtica vía de hecho toda vez que ahora es competente para iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del cobro ejecutivo, pudiendo también embargar bienes y derechos del deudor sin estar obligado a notificar las actas respectivas, constituirse en depositario de los bienes y ordenar el remate de los bienes embargados que, de no cubrir el monto adeudado, podrá ordenar embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de la deuda<sup>14</sup>.

## 2. Referencias al caso español

Un caso análogo a la legislación tributaria venezolana lo expone correctamente PARADA en el Derecho español, quien describe a partir de una sucesión de hechos cómo se creó en el sistema fiscal un orden ejecutivo de carácter autoritario que terminó por zanjar la dualidad ejecutiva de tipo francés. A su criterio, muy conocida es la formulación con la que el Derecho Tributario viene desde el siglo pasado definiendo la ejecutoriedad, atribuyendo a los actos de Hacienda el valor de sentencias judiciales, tal y como decía –el otrora– artículo 129 de

---

en usurpación de autoridad». En similares términos se pronuncia WEFPE, Carlos: «La reforma penal tributaria de 2014. Garantismo vs. autoritarismo». En: *Revista de Derecho Público*. N.º 140. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2014, pp. 349 y 350, para quien: «más allá del hecho de que la reforma del sistema penal tributario así emprendida supone la conculcación de la Constitución, en tanto su forma de exteriorización –la legislación delegada– es imposible en esta materia, por formar parte de los terrenos de la reserva parlamentaria, y por cuanto la Ley Habilitante no contiene habilitación alguna al presidente para legislar en materia tributaria, y mucho menos en materia penal tributaria».

<sup>13</sup> ROMERO-MUCI, Humberto: «(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social». En: *Revista de Derecho Público*. N.ºs 153-154. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2018, p. 108.

<sup>14</sup> Ídem.

la Ley General Tributaria: «Las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes (...) serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores»<sup>15</sup>.

Para el autor en referencia, en la evolución de la ejecutoriedad de los actos administrativos en el Derecho, es perceptible la coexistencia de una línea liberal-garantista, que identifica la ejecutoriedad con: i. la función judicial, que exige que la ejecución material del acto vaya precedida del correspondiente proceso, y ii. con una característica autoritaria, que reconoce a la Administración y esencialmente a la Hacienda la autosuficiencia ejecutoria sin necesidad de intermediación judicial<sup>16</sup>.

La primera formulación clásica de la primera orientación la encuentra PARADA en la Ley dada en Toro por Enrique II el año 1371, denominada por este como «auténtica reliquia democrática» en la que con la regulación del juicio de despojo se negó el privilegio de decisión ejecutoria a los mandatos y órdenes reales cuando por no haber sido precedidos del correspondiente juicio carecían de valor judicial; sin embargo, el panorama cambia en los orígenes del constitucionalismo español, revelándose una fuerte tendencia liberal orientada a instrumentar todas las facultades ejecutorias al mejor estilo anglosajón, privando el pretendido privilegio de decisión ejecutoria, que se cernía en una confusión de funciones judiciales y administrativas (Constitución de Cádiz y las posteriores).

En tal sentido, las Cortes de Cádiz, por Decreto Constitucional el 13 de septiembre de 1813, establecieron un sistema judicialista que descartaba la posibilidad de una jurisdicción contenciosa administrativa así como cualquier privilegio de naturaleza judicial; ello así, conforme a este sistema: «la Administración de la Hacienda, cuando el contribuyente se opusiera al pago del tributo, había de seguir un pleito civil para que el juez declarase primero

<sup>15</sup> PARADA V., José R.: «La ejecutividad de los actos administrativos». En: *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carias*. FUNEDA. Caracas, 1997, p. 178.

<sup>16</sup> *Ibíd.*, p. 188.

la procedencia de la deuda tributaria, para proceder después a la ejecución de la sentencia, como si la accionante fuera un simple particular»<sup>17</sup>.

A renglón seguido, precisaría que, congruente con las ideas liberales judicia-listas, el sistema de justicia administrativa, que se instaura en 1845 siguiendo el modelo francés, y la ejecutoriedad dependía de que la Administración obtu-viese sentencia favorable de los órganos jurisdiccionales administrativos: «los consejos Provinciales y el Consejo de Estado». Sin embargo, con el Decreto del 25 de junio de 1821, se recogen nuevos principios autoritarios a los que el sis-tema tributario habrá que acomodarse en el futuro, los cuales son: «a. exclusión de los tribunales civiles del conocimiento de las reclamaciones y sus atribución a órganos colegiados de la Administración de la Hacienda; b. cobranza de las contribuciones por vía ejecutoria administrativa». En última instancia, la defi-nitiva ejecutoriedad de los actos tributarios encontrará una rotunda formula-ción en el artículo 9 de la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de la Hacienda de 25 de julio de 1870 que establecía *grosso modo* que para la co-branza de las contribuciones o como para las demás rentas públicas y créditos públicos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda, serán meramente administrativos y serán ejecutados por los agentes de la Administración<sup>18</sup>.

Ello supuso, tal y como expone PARADA, que frente a lo que ocurre en los Derechos inglés y francés, donde la regla general es la ejecución de las pro-videncias administrativas por vía judicial, en el Derecho español «puede afir-marse que el sistema judicial penal demostró pronto su absoluta inoperancia tanto para la protección del ordenamiento legal y reglamentario de la Admi-nistración» como de los actos dictados en su aplicación»<sup>19</sup>.

### 3. Panorama actual

El panorama actual dibujado a partir de las previsiones legales contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2014 da cuenta de una vedada intención

<sup>17</sup> *Ibíd.*, pp. 189 y 190.

<sup>18</sup> *Ibíd.*, p. 192.

<sup>19</sup> *Ibíd.*, p. 195.

por acreditar total poder a la Administración, sin que ello deba significar, al mismo tiempo, una habilitación para limitar, modificar e inclusive eliminar derechos de los contribuyentes. El artículo 290, *supra* citado, no debe leerse aisladamente. La eliminación de la suspensión de efectos con la interposición del recurso jerárquico que existía con el Código de 2001 (artículo 247) significa: autorizar al Fisco para que pueda ejecutar, en cualquier momento, contra cualquier contribuyente y bajo la modalidad que este autónomamente escoja, un crédito, deuda u obligación, sin importar cual fuese su naturaleza, en virtud de haber sido despejados los valladares que frenaban su materialización: la presencia de un tercero imparcial (el juez).

Para WEFPE, la eliminación de alguno de los axiomas que componen al ordenamiento garantista, como lo son: *el nullum crimen sine lege* o *el nulla poena sine culpa*, han implicado con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 un descenso gradual de la protección garantista máxima de los derechos humanos, hasta la configuración de un régimen punitivo autoritario<sup>20</sup>. Advierte este autor que el sistema de Derecho Penal del «enemigo», autoritario, en tanto niega el carácter de persona del infractor y, en consecuencia, la titularidad total o parcial de su esfera de derechos fundamentales, se estructura a partir de tres requisitos básicos, los cuales este encuentra a plenitud con la reforma del Código, los cuales resumiré de seguida:

i. «Amplio adelantamiento de la punibilidad a estadios previos a la lesión efectiva del bien jurídico». A su juicio, se está: a. castigando a gran escala los ilícitos formales como actos preparatorios de la evasión fiscal a través de la ampliación masiva de los supuestos punibles; b. se han extendido los supuestos de coparticipación de los auxiliares a todos los delitos tributarios; c. se han hecho aún más objetivas la responsabilidad penal tributaria; d. se ha agravado el régimen general de la prescripción, a través del aumento de los plazos para la configuración de esta causal de extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> WEFPE: ob. cit., pp. 351 y ss.

<sup>21</sup> Ídem.

ii. «Pérdida de la proporcionalidad en la medida de las penas». Esta condición se verifica por: a. el abuso de las penas fijas o únicas, contraria al principio de culpabilidad; b. por la generalización de la clausura como pena general aplicable a los ilícitos formales; c. estrictamente relacionado por el punto a. de este acápite, se han eliminado las circunstancias modificativas que obren a la disminución de la responsabilidad penal tributaria; d. la posibilidad de la extensión a perpetuidad de la clausura por incumplimiento de deberes formales<sup>22</sup>.

iii. «Grave socavamiento de las garantías procesales mínimas para el ejercicio del poder punitivo». Esta patología se evidencia a partir de: a. el silencio legislativo respecto de las fases de inicio, sustanciación, descargos, prueba y su control en el procedimiento de verificación; b. atribuir a la Administración Tributaria, en algunos casos, la titularidad de la acción penal en los delitos tributarios; c. por la adopción de penas tributarias sin que estas hayan adquirido el carácter definitivamente firme<sup>23</sup>.

Estas son las razones por las que WEFPE, atinadamente, señala que el sistema tributario venezolano es punitivo autoritario. En efecto, que el Fisco tenga la posibilidad de realizar inspecciones y condenar de plano a los contribuyentes, que pueda determinar los tributos y ejecutarlos a despecho de los derechos y garantías que, cual murallas, lo protegen de intromisiones injustas, que tenga la posibilidad de ejecutar deudas y obligaciones pese a no estar liquidadas ni exigibles y que las sanciones sean desproporcionadas con respecto al presupuesto fáctico del enunciado normativo, da cuenta del desequilibrio en el cual se encuentra el contribuyente frente al Fisco nacional.

#### **4. El sistema tributario venezolano es altamente agresivo**

El tributo se ha reputado como una institución que en el devenir histórico ha estado al servicio del Estado o de aquel quien detenta el poder, sea cual fuere la imagen que este adopte. Es políticamente correcto señalar que el tributo estuvo –y por momentos sigue estando– marcado por fuertes relaciones de

---

<sup>22</sup> Ídem.

<sup>23</sup> Ídem.

sumisión, que implicaron el sometimiento del débil al más fuerte. Asimismo, es un cuerpo que conserva tensión, producto de sus caracteres eminentemente forzosos y colmados de misceláneos contenidos de tipo impositivo, que involucra los derechos individuales, de libertad y patrimoniales de los miembros de la comunidad. Es por ello que, teniendo una naturaleza sustractiva, ha existido una resistencia hacia este y que se presenta como una función constante en cada etapa histórica.

Hay que subrayar que el tributo ha sido empleado para robustecer la estructura del poder y dotarlo así de un orden manifiestamente enérgico, que pueda soportar los avatares que resulten tanto del orden interno como externo. Antes era el fortalecimiento del ejército o tropa armada del monarca, hoy está gobernado por meros fines electoralistas.

No obstante, cuando el poder convierte al tributo en predicado de este, se hace una herramienta carente de propósito social, vacío, reducto de la arbitrariedad. Las singularidades del tributo, bajo cualquier prisma, lo hacen altamente volátil, pudiendo generar estallidos sociales, aunado a que la exigibilidad del mismo estará condicionada al derecho de propiedad<sup>24</sup>.

Así, en razón del fuerte impacto que tuvo el tributo —y que en algunas sociedades aún mantienen— se ha dicho que el mismo se erigió en una relación entre dominador y dominado (coactiva y opresiva), en la cual este último entrega al opresor dinero, el propio cuerpo, el trabajo, la vida, bajo una perspectiva de explotación humana manifiestamente esclavizante y despótica<sup>25</sup>.

La cualidad proteica del tributo ha permitido que este se adapte a las transformaciones del Estado y logre engranarse y conformarse con las exigencias y necesidades que devienen de las cargas públicas. Sobre esa base, también

---

<sup>24</sup> Las revoluciones de Francia y la norteamericana, en gran parte se debieron por el descontento social por la gran presión tributaria, y llegaron a la determinación de los principios basilares del Derecho Constitucional Tributario.

<sup>25</sup> DIEP, Daniel D.: «La evolución del tributo», p. 65, <http://www.listinet.com/bibliografia-comuna/Cdu336-B111.pdf>.

se transmutan aquellas actividades que asume la Administración para elevar los niveles de recaudación. Para ello, el Estado se ha valido de un conjunto de técnicas que tienen como propósito limitar la actividad de los contribuyentes, de forma que su conducta sea canalizada a los fines de que cumpla voluntariamente sus obligaciones tributarias.

Las técnicas a las que aludo y que están hiperrelacionadas con el hecho tributario son las de limitación y ordenación, o mejor conocidas como actividad de policía. Los registros, deberes de información y comunicación e identificación, licencias, autorizaciones, habilitaciones inspecciones son muy comunes hoy día, antes, durante y después del hecho tributario que, en ocasiones, incorrectamente canalizadas afectarán el hecho imponible y elevarán los costos de cumplimiento. La importancia de conocer los límites de estas técnicas radica en decirle al Estado: «estas áreas no las puedes tocar, salvo que tengas algún título que te habilite legalmente».

El sistema venezolano está erigido sobre una base agresiva y arbitraria, esto es, a partir de sibilinas y aviesas inspecciones que, en ocasiones, especialmente a partir del procedimiento de verificación tributaria, se procura castigar unilateralmente a los contribuyentes; sanciones desproporcionadas con respecto a los ilícitos que castiga; procedimientos de ejecución ausente de control y escrutinio, entre otras arbitrariedades.

Nótese que hemos optado *ex profeso* por emplear el término agresivo y no represivo, en el entendido de que dentro de la noción de policía administrativa, esta última expresión evoca un significado diferente. En ese sentido, diremos que la policía es represiva cuando, en el marco de relaciones que favorecen y fomentan la libertad de empresa y el desarrollo de actividades privadas y empresariales, la Administración solo estará habilitada para intervenir cuando los particulares quebranten la normativa que rige su actividad. La policía preventiva, por el contrario, limita la actividad de los particulares *ex ante* y la somete a fuerte controles y limitaciones<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Para mayor abundamiento al respecto véase: RIVERO O., Ricardo: *El Estado vigilante*. Tecnos. Madrid, 1999, p. 60; GARCÍA U., Agustín: *La potestad inspectora de*

Con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, la Administración tiene el poder total en todo el circuito tributario. Desde la investigación y comprobación hasta la eventual liquidación y ejecución de los créditos fiscales. Muy lejos estamos de las recomendaciones realizadas por la OCDE de 2009, *Study on Monitoring and Enforcement Practices in Corporate Governance in the Member States*, en la que «las Administraciones Tributarias se comprometerían a instaurar un modelo de relaciones tributarias que supere los esquemas basados en la confrontación y los suplante por mecanismos cooperativos»<sup>27</sup>. Venezuela se ha decantado por perseguir y castigar, sin advertir que dicho sistema genera ingentes costos de cumplimiento tanto para contribuyentes como para la Administración y, adicionalmente, por ser menos garantista desconectado de la certidumbre y de las reglas claras que ampara el Estado Derecho.

Los omnímodos poderes que se le han atribuido al Fisco obligan a que los procedimientos de inspección sean lo más garantistas posible, de modo tal que se respeten, al menos, los derechos básicos de los contribuyentes y que se inicien procedimientos *a posteriori* para que los sujetos pasivos puedan defenderse de las imputaciones, atribuciones o determinaciones realizadas en su contra, que pueden derivar en injustas y arbitrarias ejecuciones.

## 5. Dificultades del procedimiento de intimación

Para ahondar en el asunto, merece la pena graficar las dificultades que se producen de un excesivo poder en manos de la Administración Tributaria, y para ello, es palpable leer con detenimiento el artículo 291 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone:

Al día siguiente del vencimiento del plazo legal para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el

---

*las administraciones públicas*. Marcial Pons. Madrid, 2006, p. 24; DE LA CUÉTARA, Juan M.: *La actividad de la Administración*. Tecnos. Madrid, 1983, p. 249.

<sup>27</sup> GARCÍA N., César: «El año del *compliance* y del cumplimiento cooperativo. La revolución fiscal silenciosa», <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/el-ano-del-compliance-y-del-cumplimiento-cooperativo-la-revolucion-fiscal-silenciosa>.

recargo previsto en el artículo anterior dentro de los cinco días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor.

La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeto a impugnación.

La intimación, por legal que fuese en forma, al no permitir la impugnación, genera aún más dificultades. La imposibilidad para recurrir tiene sentido si la intimación se produce en el marco de un proceso ventilado en vía jurisdiccional, precisamente por todos los remedios y fórmulas que se les suministran al intimado, y sobre todas las cosas, en razón de que la solicitud se formula ante un juez (tercero imparcial) que estará obligado a verificar, en medio de un procedimiento, así sea *inaudita altera parte*, si están dadas las condiciones para decretar la ejecución.

Es decir, aquel contribuyente cuya intimación no provenga de un acto determinativo de un procedimiento previo y que exceda veinte veces sus activos circulantes, tendrá, en el marco de un Estado de Derecho tan vapuleado, dos alternativas: la primera, realizar un sacrificio colosal para lograr la atención de Dios y esperar que el demiurgo se apiade de este; o, la segunda, solicitar una medida cautelar lo suficientemente motivada y probada capaz de tocar las fibras más sensibles de quien corresponda conocerla.

El maestro Eduardo COUTURE, en el decálogo del abogado, señala: «ten paciencia, el tiempo se venga de las cosas que se hacen sin su colaboración». Adelantar los tiempos de las ejecuciones en procura de obtener liquidez inmediata a costa de lesionar los derechos de los contribuyentes, es particularmente innecesario y, más aún, sin invocar razones categóricas que justifiquen medidas de ese tipo. La intervención del Poder Judicial en el supuesto de ejecución garantizaba el resguardo del derecho a la defensa y el debido proceso. Ello así, la consecución de un procedimiento dirigido por un

árbitro para tales fines ofrecía la legitimación de la actuación realizada por la Administración Tributaria, nota característica del Estado de Derecho.

Al problema arriba descrito habría que sumarle la posibilidad de que el Fisco dicte medidas cautelares nominadas e innominadas, en detrimento de derechos de libertad y propiedad, sin contar, como se ha dicho *ad nauseam*, con la venia del Poder Judicial. En tal sentido, el artículo 303 del Código del 2014 establece lo siguiente:

La Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente.

Las medidas cautelares podrán consistir, entre otras en: Embargo preventivo de bienes muebles y derechos. Retención de bienes muebles. Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles. Suspensión de las devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza que deben realizar entes u órganos públicos a favor de los obligados tributarios. Suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados.

Que la Administración Tributaria pueda decretar medidas preventivas de secuestro, retención de bienes muebles, embargos y prohibición de enajenar y gravar, atribuidas en otrora al Poder Judicial, es un proceso que se ha provocado aislada pero paulatinamente en el sistema jurídico, y cuyo comportamiento permite apreciar un acorralamiento de la actividad de los jueces en relaciones jurídico-procesales marcadas por la necesaria presencia de un tercero imparcial que declare la voluntad de ley aplicable al caso en concreto.

Precisa ROMERO-MUCI que el contribuyente se verá despojado de sus bienes y de su patrimonio al sufrir embargos y remates sobre sus bienes, muebles, equipos o maquinarias sin que contra estas medidas, de ostensible afectación jurídica y patrimonial, se puedan articular y ejercer los remedios procesales correspondientes, enmarcado en el derecho al debido proceso, con todos sus corolarios, como son el derecho a la defensa, el derecho al juez natural, el

derecho a la revisión judicial de las actuaciones administrativas, el derecho a producir y controlar las pruebas, en fin, sin que se haya producido ni cosa juzgada material ni formal<sup>28</sup>.

Es importante destacar que, inclusive, antes de promulgarse el Código Orgánico Tributario de 2014, para la Sala Político-Administrativa<sup>29</sup>, contrario al postulado legal, no era necesario el agotamiento previo del procedimiento de intimación de derechos pendientes para proceder al otrora juicio ejecutivo, situación que, entre otras muchas acciones, sería uno de los antecedentes de lo que luego sería la estocada final al referido procedimiento. La Sala en esa oportunidad señaló:

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, adquiriera 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

<sup>28</sup> *Cfr.* ROMERO-MUCI: ob. cit., p. 109. En similares términos se pronuncia CABALLERO, Rosa: «Desequilibrios de la relación jurídico procesal entre Fisco y contribuyente en el proceso tributario venezolano». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 153. AVDT. Caracas, 2017, p. 84, al manifestar que con la entrada en vigencia del Código de 2014, «se dio un vuelco a la regulación de esos dos institutos –juicio ejecutivo y medidas cautelares–, convirtiéndose en verdaderos procedimientos que colocan a la Administración Tributaria en una situación de poderío absoluto frente a un contribuyente disminuido, al que se le vulneran flagrantemente derechos fundamentales, lo que conduce a que se haga nugatorio el efectivo ejercicio y disfrute de su derecho a la tutela judicial efectiva, a ser juzgado por un juez natural, su derecho a la defensa, a utilizar los medios de prueba pertinentes, a la presunción de inocencia y, en suma, el derecho a participar en un debido proceso con todas las garantías».

<sup>29</sup> TSJ/SPA, sent. N.º 124, del 02-02-11.

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. Así en el caso que nos ocupa, la Resolución cuya ejecución se pretende mediante el juicio ejecutivo goza de las condiciones ya explicadas de liquidez y exigibilidad y la suspensión de efectos requerida de manera conjunta al recurso contencioso tributario no ha sido decidida; de todo lo cual se colige que sí constituye la Resolución (...) título ejecutivo susceptible de exigir el pago de la cantidad (...) por la vía del juicio ejecutivo.

No obstante la decisión anterior, torcer alguno de los elementos de la Ley, no es menos cierto que abrigaba cierto manto de rigurosidad formal para poder ejecutar una obligación tributaria a través del otrora juicio ejecutivo, exigiéndole a la Administración: i. la deuda fuese líquida y exigible, y ii. que no se encontrarán suspendidos sus efectos. Estas dos condiciones, a criterio de la Sala, permitían poder iniciar el juicio ejecutivo sin necesidad de agotar el procedimiento de intimación. No con ello justifico la decisión, solo advierto que aun bajo dicho supuesto existían más garantías que las establecidas con el nuevo cobro ejecutivo.

En tal sentido, que el título no sea líquido ni exigible no es obstáculo para que se realicen actuaciones tendientes a ejecutar los actos, así como tampoco que el contribuyente haya demandado la nulidad del reparo o de la resolución dictada por el Fisco en sede jurisdiccional. Situaciones de este tipo laceran libertades individuales de los contribuyentes a favor de un desmantelamiento de las estructuras jurisdiccionales que se construyeron en fase ejecutiva. La razón, un malentendido interés general. Deducir que el Estado necesita para su sostenimiento asirse de las contribuciones y aportes de la colectividad mediante el pago de tributos sin importar los medios como se obtengan, puede degenerar en arbitrariedades.

En los supuestos que la Administración Tributaria esté exigiendo un crédito cierto, no impugnado por el contribuyente, e inclusive en el que este *ex ante* aceptó el reparo, así como consintió el contenido de las correspondientes planillas de liquidación al hallarse correctamente calculadas, el

administrado –no creemos– que una vez apercibido decida omitir el pago del mismo; valga afirmar que, en hipótesis como la planteada, no habría problema en la puesta en práctica de tal procedimiento, por cuanto cumplió el fin para el cual fue dispuesto.

Empero, generalizar situaciones modélicas o concebidas a partir de un *desideratum* merece, al mismo tiempo, la consideración de sus fallas y deficiencias. ¿Qué ocurre si el Fisco intima a un contribuyente el pago de un crédito que no existe, o bien que los cálculos del reparo estuvieran incorrectamente determinados, al punto que excedieran cuatro veces el capital social suscrito por la empresa y 20 veces sus activos circulantes? Respuesta: si paga la deuda mutila la empresa, pero, si no la paga, con la ejecución mediante el cobro ejecutivo sí lo hará.

## 6. La expansión de la autotutela y la negación del Poder Judicial

Para HERRERA, no es difícil concebir la potestad de autotutela de la Administración como un privilegio que permite afectar de manera unilateral y coactiva las situaciones subjetivas, particularmente con actos ejecutivos y ejecutorios, lo cual, a su criterio, 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 estos declaren a quién 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<sup>30</sup>.

Es totalmente violatorio al debido proceso, al derecho a la defensa y a los derechos de libertad y propiedad de los administrados que la Administración –*ex officio*– pueda dictar medidas de embargo y prohibiciones de enajenar y gravar sin contar con la intervención del Poder Judicial; y sigue siendo un

<sup>30</sup> HERRERA O.: ob. cit. (*La potestad de autotutela...*), p. 25.

gran dilema cómo hacer ejecutivas tales medidas y verdaderamente efectivas sin lesionar aún más los derechos *supra* citados.

## 7. Ejemplo práctico del problema

Digamos que la Administración dicta una prohibición de enajenar y gravar sobre todos los bienes propiedad de un contribuyente, como dato de interés este no ha sido informado que está siendo objeto de una investigación fiscal y sobre la base del principio *inaudita altera parte* decide acordar la propia Administración aquella medida, siendo, al mismo tiempo, parte y juez en el seudoprocedimiento.

La medida es proferida en virtud de un reparo que se impuso en sede administrativa con motivo de enteramientos tardíos del impuesto al valor agregado. ¿Cómo haría la Administración Tributaria para dictar una medida de ese tipo, en la cual es parte y decisor al mismo tiempo y que requiere para producir dicho proveimiento de una tercera persona (juez) que acredite que el título del crédito es fidedigno? ¿Qué beneficios trae consigo que sea la Administración la que unilateralmente puede oficiar al Registrador para que sea estampada la nota marginal de los bienes sometidos a la medida? La presunción de legitimidad de los actos por sí sola no podría darle legalidad a una actuación torcida y reñida con el Derecho y no hay beneficios en ese soslayamiento procesal.

Imaginemos que la deuda no existe y que un funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) enemistado con una persona desde la infancia decide dictar sobre la vivienda principal de este una medida de prohibición de enajenar y gravar, a sabiendas de que estaba negociando la venta de la misma. El fiscal de Hacienda, para guardar las formas y legitimar su actuación, expone en el acto, de forma genérica, que existe un riesgo para la percepción de los créditos por concepto de tributos omitidos que lo motivan *ipso facto* a dictar la referida medida; inmediatamente, gira las instrucciones pertinentes para que el Registrador competente realice los trámites respectivos.

En supuestos como el narrado el contribuyente tiene poco o nada que hacer, por cuanto, tal y como se describe en las normas que regulan el procedimiento de cobro ejecutivo, todas esas medidas fueron reservadas a la Administración y carecen de vías impugnativas en sede jurisdiccional. Si existió un abuso de poder, vía de hecho o cualquier vicio que afectare la validez del acto, no es posible provocar su revisión y menos impugnación<sup>31</sup>.

Sin la posibilidad de controlar la actuación a la Administración de medidas arbitrarias como las narradas, las mismas pueden llegar a ser bastante comunes en el espectro de relaciones que mantiene la Administración con los contribuyentes. Para HERRERA, no se ha diseñado una teoría general de estas potestades de autotutela «que ratifique la necesidad de la sujeción de ésta al principio de legalidad y la exigencia constitucional de su empleo frente a determinados derechos y libertades básicas, que solo pueden afectarse por sentencias judiciales»<sup>32</sup>.

## **8. La presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos: otra fuente del problema**

El problema se complejiza aún más por virtud de la magnánima presunción de legalidad de los actos administrativos, que ha logrado entronizar a los mismos de forma tal que su cuestionamiento resulte una empresa compleja por no decir quimérica. Rebatir la legitimidad de los actos administrativos pone al interesado en el gran inconveniente de tener que generar y producir una prueba diabólica<sup>33</sup> para poder dar al traste con dicho principio<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Inclusive, señala CABALLERO: ob. cit., p. 85, que hasta la intimación efectuada por la Administración Tributaria está excluida del control jurisdiccional, dentro del marco de este procedimiento, toda vez que, a su juicio: «si bien el Código Orgánico Tributario no los excluye de forma expresa del mencionado control, lo cierto es que no hay norma alguna que establezca que los mismos podrán ser impugnados o revisados por la autoridad judicial competente».

<sup>32</sup> HERRERA O.: ob. cit. (*La potestad de autotutela...*), p. 27.

<sup>33</sup> A propósito de la dificultad de rebatir la presunción de validez de los actos administrativos y cómo dicha tarea se traduce en una prueba diabólica, GARCÍA N.,

Desafortunadamente, tal principio prontamente se convirtió en una formulación apodíctica, que amuralló los actos administrativos con tal enjundia que el camino para los administrados se hacía cada vez más escabroso para lograr su anulación por vicios en la causa.

A criterio de ABACHE, hay una ausencia positiva de la presunción de legitimidad del acto administrativo en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos –a diferencia de lo que ocurre en países como en España, en el cual existe una consagración expresa– y, muy a pesar de que el proyecto de Tomás POLANCO ALCÁNTARA haya incluido una «presunción de validez de los actos», al no estar escrito expresamente en dicha Ley debe negarse su aplicabilidad en la práctica<sup>35</sup>.

---

César: «Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba “probatio diabolica” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria», <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/cuando-el-diablo-no-esta-en-los-detalles-sino-en-la-prueba-probatio-diabolica-y-otras-consideraciones-sobre-la-prueba-en-materia-tributaria>, señaló: «Otorgar en todo caso al acto administrativo una posición de ventaja en el proceso puede constituir un atentado al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. Pero al margen de ello, la prueba en los procesos contenciosos contra la Administración se ve también amenazada por situaciones en las que el particular no dispone de las mismas armas que la Administración. Es lo que ocurre con la presunción de legalidad, veracidad y certeza de las actas o informes administrativos, la cual sitúa al particular recurrente en una posición nada fácil. O respecto a las periciales, cuando se dilucida sobre el valor de los bienes, aunque en este punto la jurisprudencia ya confirmó que no hay limitación alguna respecto de la revisión jurisdiccional, incluso ante una tasación pericial contradictoria, siendo factible la prueba de peritos en vía contenciosa».

<sup>34</sup> Vid. TSJ/SPA, sent. N.º 625, del 06-06-12, donde se ha justificado la validez de los actos administrativos dictados por el Fisco en cualquiera de sus niveles político-territoriales, indicando que en materia de impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar: «... en virtud del principio de legitimidad y veracidad de que gozan las actas fiscales, al no haber sido desvirtuada la determinación contenida en las resoluciones impugnadas, esta Sala desecha la denunciada falta de aplicación del mencionado artículo».

<sup>35</sup> ABACHE C., Serviliano: *La atipicidad de la presunción de la legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Editorial Jurídica de Venezuela-FUNEDA. Caracas, 2012, pp. 73-75. En el mismo sentido, PÉREZ LUCIANI, Gonzalo: «La llamada presunción de legitimidad de los actos administrativos». En: *Revista de Derecho*. N.º 1. TSJ. Caracas, 2000, p. 126, expresa: «Cabe preguntarse

Pese a lo anteriormente descrito, para el autor en referencia, para que nazca la «presunción de legitimidad de los actos administrativos» y estos sean plenamente eficaces, deben estar presentes cuatro elementos concurrentes: i. «El indicio propio o endógeno material de validez». Debe guardar las prescripciones legales; ii. «El indicio preexistente o anterior de validez». Debe formarse el expediente administrativo con anterioridad a la emisión del propio acto, del cual se desprende buena parte de la legalidad y veracidad en conjunto de la actuación de la Administración; iii. «El indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial», y iv. «El indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena del acto administrativo». Este punto está relacionado con el vencimiento o transcurso íntegro del lapso legal de impugnación, a partir de la notificación legal del mismo, sin actividad alguna de cualquiera de las partes<sup>36</sup>.

Añade ABACHE que un acto administrativo no puede ser ejecutivo ni ejecutorio hasta tanto la determinación de la obligación tributaria alcance definitiva firmeza. Para justificar su posición se vale de cuatro argumentos, a saber: i. «El argumento tributario: la liquidez y certeza de la obligación tributaria». En el procedimiento de determinación deben verificarse si la situación fáctica, individual y concreta encuadra en la hipótesis normativa, general y abstracta y que, en caso de haber nacido, se desconozca su monto, esto es, el *quantum* o contenido patrimonial de la obligación que no está definitivamente determinada; ii. «El argumento constitucional y del Derecho de los derechos: la tutela

---

entonces si en el ordenamiento jurídico venezolano existe una disposición en la ley que establezca la llamada “presunción de legitimidad” del acto o de los actos administrativos. Es evidente que ninguna norma consagra tal presunción». Desafortunadamente, para FERNÁNDEZ, Tomás R.: *De la arbitrariedad de la Administración*. Civitas. Madrid, 1994, pp. 70-87, la presunción de legalidad de los actos administrativos responde: «a una finalidad fundamental: asegurar la ejecución de éstos y evitar el riesgo de que la simple oposición de un particular pueda paralizar los efectos de la acción administrativa dejando ésta, en consecuencia, al arbitrio de aquél. Su efecto, en consecuencia, consiste en trasladar al afectado por dichos actos la carga de impugnarlos y de promover el correspondiente proceso, que, por lo demás, no produce por sí solo efectos suspensivos».

<sup>36</sup> ABACHE C.: ob. cit. («¿Hacia el reinado...»), pp. 57 y 58.

judicial efectiva y el debido proceso»; iii. «El argumento de teoría general del Derecho: la naturaleza técnica del Derecho, y la subjetividad y voluntariedad de la interpretación jurídica». Debe obviarse la gestión que le corresponde al aplicador de la ley, quien la interpreta, aplica, declara su existencia y cuantifica el importe a pagar de acuerdo a su posición, al margen, muchas veces, de lo que establece la norma; iv. «El argumento de filosofía del Derecho: las falacias en la argumentación jurídica». Las falacias a la que hace mención el autor son: «la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos» y de que «solo existe una solución correcta para cada conflicto»<sup>37</sup>.

Cuando el acto se cree legítimo *per se* y contra este no cabe la posibilidad de revertir su naturaleza y efectos, impugnarlos o recurrirlos, el Estado de Derecho ha muerto, ha sido víctima de la tiranía y de la arbitrariedad. Un sistema de este tipo, además de agresivo, frena las inversiones al no ofrecer garantías y remedios a favor de los contribuyentes cuando la Administración cometa errores y desmanes. El procedimiento de cobro ejecutivo, así como está diseñado, puede, eventualmente, ser usado como política social, y despojar de viviendas a presuntos deudores tributarios para ser asignadas a supuestos menesterosos o desvalidos. Hasta ahora, dicha situación no se ha verificado, pero, sin dudas, al ser una herramienta tan amplia pero con tan pocos controles, da lugar a esta clase de tropelías.

## Reflexiones finales

Los poderes y tareas de la Administración en Venezuela están creciendo vertiginosamente, pero, por difícil que parezca, ello jamás sugiere que se convierta en una suerte de entidad supraconstitucional cuya autonomía impida su control ante los tribunales de justicia. El tutelar la actividad de la Administración es parte fundamental del Estado de Derecho y garantiza la correcta aplicación de la razón y de la legalidad en las decisiones.

---

<sup>37</sup> *Ibíd.*, pp. 60 y 61.

A juicio de HERRERA, resulta crucial desarrollar una teoría general de la autotutela administrativa compatible con la Constitución, que sea luego consagrada ley, en la jurisprudencia y en los manuales de Derecho, por cuanto «es irresponsable, inconstitucional y contrario a la libertad, seguir afirmando que todo acto dictado por la Administración, cualquiera, está dotado de ejecutividad y ejecutoriedad y que la actuación judicial solo ha de estar asegurada *a posterior*»<sup>38</sup>.

Es claro que deben generarse espacios a los fines de procurar que la actuación del juez en fase de ejecución de los actos administrativos no quede degradada al olvido. La intervención del Poder Judicial no significa que se niegue de plano la autotutela para todos los casos; por el contrario, garantiza el control de la actividad y respecto de los derechos de los administrados.

Que se establezca un procedimiento tendiente a canalizar la actuación del Fisco en el que el contribuyente cuente con herramientas para oponerse o suspender medidas ejecutivas o preventivas brinda mayor confianza en el sistema. La perfectibilidad supone que los errores están presentes y su detección y solución es la base del éxito.

\* \* \*

**Resumen:** El autor describe los graves problemas que conlleva la aplicación del procedimiento del cobro ejecutivo consagrado en el Código Orgánico Tributario de 2014, en el cual se quebranta el debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, allende de ser un instrumento que desincentiva las inversiones por ser altamente agresivo. **Palabras clave:** cobro ejecutivo, autotutela administrativa, intimación. Recibido: 30-10-19. Aprobado: 13-12-19.

---

<sup>38</sup> HERRERA O.: ob. cit., («Derecho Administrativo...»), p. 88.