

El cobro ejecutivo de obligaciones tributarias *no exigibles*: Un paso de la autoridad de los principios al principio de la autoridad

The enforceable collection of unenforceable tax obligations: A step from the authority of principles to the principle of authority

Julio César Díaz Valdez

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

Correo: juliodiaztributos@gmail.com

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



Resumen

El estudio analiza el cobro ejecutivo de deudas tributarias no exigibles en Venezuela, un procedimiento administrativo introducido en 2014 que concentra el cobro coactivo en sede administrativa, desplazando a los tribunales. Esta modificación genera controversia sobre la posible vulneración de derechos fundamentales como el acceso a la justicia y el debido proceso; suscitando un debate sobre el equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la protección de los derechos de los contribuyentes. La investigación, basada en el análisis de fuentes primarias (leyes, textos y jurisprudencia), concluye que el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias no exigibles viola principios constitucionales de defensa, acceso a la justicia y debido proceso.

Palabras clave: Cobro ejecutivo, derechos fundamentales, exigibilidad.

Abstract

The study analyzes the executive collection of unenforceable tax debts in Venezuela, an administrative procedure introduced in 2014 that concentrates coercive collection in the administrative venue, displacing the courts. This modification generates controversy about the possible violation of fundamental rights such as access to justice and due process; raising a debate about the balance between collection efficiency and the protection of taxpayers' rights. The research, based on the analysis of primary sources (laws, texts and jurisprudence), concludes that the executive collection of unenforceable tax obligations violates constitutional principles of defense, access to justice and due process.

Keywords: Enforcement collection, fundamental rights, enforceability.

Digital: ISSN 2790-5039 – Depósito legal digital: DC2021001122
Impreso: ISSN 2343-5658 – Depósito legal impreso: PP201202DC4092
ISSN-L (Múltiples Soportes): 2343-5658

Introducción

La reforma tributaria de 2014 introdujo un novedoso mecanismo de cobro de deudas fiscales en Venezuela: el procedimiento administrativo ejecutivo. Al sustraer la competencia de los tribunales y concentrarla en la Administración Tributaria, este mecanismo ha sido objeto de intensas críticas por parte de la doctrina especializada (Romero-Muci, 2025). La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en su sentencia N.º 1092 del año 2017, reconoció la pérdida de jurisdicción que implica este cambio, lo que ha generado preocupaciones sobre la vulneración de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, el debido proceso y la defensa. Si bien este procedimiento pretende agilizar la recuperación de los créditos fiscales, su diseño ha suscitado debates sobre el equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y el respeto a los derechos de los contribuyentes.

La decisión de sustraer el cobro ejecutivo de sentencias tributarias de la jurisdicción ordinaria, tal como lo plantea Romero-Mucci (2023), constituye una medida altamente controvertida que pone en grave riesgo las garantías judiciales en materia tributaria. Al permitir que la administración cobre deudas

de manera ejecutiva sin la intervención judicial previa, se vulneran derechos fundamentales y se crea un escenario propicio para abusos y arbitrariedades.

En efecto, tanto el antiguo proceso judicial como el actual procedimiento administrativo exigen, como requisito indispensable para el cobro ejecutivo, que la deuda tributaria esté debidamente liquidada y sea exigible. Sin embargo, se ha detectado una práctica irregular en la que algunas administraciones tributarias inician procedimientos de cobro ejecutivo basados en obligaciones contenidas en actos administrativos que se encuentran sujetos al control judicial, lo cual contraviene el principio de definitividad de la deuda.

La instauración de un procedimiento de cobro ejecutivo tributario que eluda los requisitos de liquidez y exigibilidad, y que contravenga el debido proceso legal, podría vulnerar derechos fundamentales del contribuyente.

Este estudio se centrará en la viabilidad de iniciar procedimientos coactivos basados en actos administrativos tributarios no firmes, establecidos en los Códigos Orgánicos Tributarios de 2014 y 2020.

Los principios jurídicos

Los derechos, entendidos como límites infranqueables al poder del Estado, son normas jurídicas que se desdoblán en reglas y principios. Los *principios jurídicos*, según la tesis fuerte de la separación –*starke Trennungsthese*– defendida por Robert Alexy (2009), son mandatos de optimización –*Optimierungsgebote*– (p.339). Esto significa que ordenan realizar algo en la mayor medida posible, dadas las circunstancias fácticas y jurídicas¹.

En contraste, las *reglas jurídicas* son mandatos definitivos. Establecen conductas específicas que deben ser cumplidas sin excepción. Las reglas son del tipo “todo o nada”: se cumplen o no se cumplen². Las reglas, a diferencia de los principios, no admiten graduación; su aplicación es directa y no depende de las circunstancias del caso, salvo que la propia regla prevea excepciones.

Los principios jurídicos son el resultado de la reflexión sobre los valores fundamentales de la convivencia humana y la experiencia jurídica. Estos enunciados, reconocidos por la Constitución y las leyes, orientan la interpretación y aplicación de las normas, asegurando la coherencia y justicia

del sistema jurídico en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia.

En el ordenamiento jurídico venezolano, los principios constitucionales son normas fundamentales que irradian todo el sistema legal y se erigen como garantía y fin jurídico del Estado. Estos principios, al estar consagrados en la Constitución, a la cual están sujetos todos los ciudadanos y órganos del Poder Público, se convierten en límites y parámetros para el ejercicio del poder estatal.

En consecuencia, el cumplimiento de los principios constitucionales no solo constituye un fin jurídico en sí mismo, sino que también contribuye de manera esencial a la protección de los ciudadanos frente al poder del Estado. Este poder, en un Estado de Derecho, se encuentra inevitablemente sometido al imperio de la ley³.

La supremacía constitucional, establecida en el artículo 7 de la Constitución, y el sometimiento de los órganos del Poder Público a la Constitución y a las leyes (*ex art.* 137) refuerzan esta idea. Los sistemas de control de la constitucionalidad (*ex arts.* 334 y 336) y de control contencioso-administrativo (*ex art.* 259) se erigen como garantías adicionales para asegurar la

protección de los ciudadanos y el mantenimiento del Estado de Derecho.

En el ámbito tributario, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) consagra derechos y garantías para los contribuyentes y responsables, permitiéndoles hacer valer los principios jurídicos que limitan el ejercicio del poder tributario en todas sus manifestaciones: potestad, atribución, facultad y competencia. Estos límites se aplican a todos los niveles del Estado: nacional, estatal y municipal.

Además de proteger al contribuyente frente al poder tributario, estos derechos fundamentales garantizan uno de los valores más preciados en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia: la seguridad jurídica⁴.

No obstante lo anterior, en la práctica es previsible, pero irrazonable como lo afirma Germán Farias (2014), que (algunas administraciones tributarias) en muchos casos se cumpla “estrictamente” la norma escrita (regla), aunque sea injusta, ineficaz, arbitraria, desproporcionada, incausada, etc., sin siquiera buscar interpretarla para superar esos óbices a su validez constitucional o supraconstitucional. En ese sentido, agrega Farias que ello, “constituye una defectuosa

aplicación del orden jurídico, pues desconoce que los principios jurídicos jerárquicamente son superiores a las pequeñas normas o a su lectura por una Administración pequeña y mezquina” (2014, p. 26).

Gordillo (2003), señala que en cualquier caso, es claro que el jurista, juez, funcionario o tribunal administrativo (abogado autorizado para el ejercicio⁵), no necesita ni debe someterse ciegamente a la racionalidad irracional de una norma burocrática: él debe aplicar el supremo principio de derecho de la razonabilidad, por encima de toda norma que resulte arbitraria por excesiva o irreal (v1.38). Nada puede justificar la racionalidad de la irracionalidad de una norma jurídica. El Estado debe asegurar la legalidad de los comportamientos, en el sentido de que por regla general sean seguidas en caso necesario con el forzamiento mediante sanciones; y, por otro lado, la legitimidad de las reglas, que asegure que el seguimiento de una norma puede llevarse a cabo por respeto a la ley misma (Habermas, como se citó en García Amado, 2023, p.196).

Si lo anterior es reprochable, la falsa aplicación de una norma, lo es más. No se concibe que en un Estado de Derecho los funcionarios de la administración apliquen

una norma que exceda de sus enunciados en función prescriptiva, que ejerzan influencia indebida sobre los jueces, o limiten el acceso a la información.

El acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva

El derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, consagrado en el artículo 26 de la CRBV, es un principio fundamental que garantiza a toda persona la tutela efectiva de sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, y la obtención de una decisión oportuna. Este principio de tutela jurisdiccional representa la garantía más sólida de un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, al ser un derecho fundamental de aplicación directa e inmediata.

La tutela judicial efectiva se fundamenta en el reconocimiento de que los derechos e intereses de los individuos solo son reales y efectivos si pueden ser ejercidos en caso de conflicto con el Poder Público. La posibilidad de someter a la decisión de un tribunal las controversias entre ciudadanos y poderes públicos es la garantía más sólida y el mejor indicador de la juridicidad de un Estado.

El derecho a la justicia y a la tutela jurisdiccional efectiva, inherente a todo Estado de Derecho, garantiza a los ciudadanos una administración de justicia eficaz. En el ámbito tributario, esta tutela garantiza el acceso al Poder Judicial para la revisión de actos administrativos tributarios que afecten a contribuyentes o responsables, y consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio para protegerlos frente a exigencias tributarias injustas.

Este postulado se encuentra recogido en las constituciones contemporáneas como una norma de obligatorio cumplimiento, incluso en materia tributaria. En este ámbito, los sujetos deben gozar de las mismas y máximas garantías de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia ante un juez independiente, y la posibilidad de exponer y probar sus argumentos.

El derecho de acceso a la justicia independiente e imparcial, a la obtención de un fallo y a su ejecución se deriva del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva, que a su vez forma parte de los derechos fundamentales de origen constitucional. Así se contempla en el artículo 25 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)⁶.

En el marco del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva, es relevante mencionar el artículo 31 de la Carta *in comento*, que establece:

Derecho a que no se otorguen a la Administración facultades para imponer al contribuyente sanciones propiamente dichas o sanciones anómalas (tanto impropias como atípicas) durante las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, o mientras estén en proceso las vías recursivas en sede administrativa o de revisión jurisdiccional. Estas sanciones podrían implicar una coacción para que el contribuyente pague los importes que la Administración pretende y no ejerza su derecho de defensa, en virtud de las serias e irreversibles consecuencias negativas que tales sanciones le pueden significar.

El principio de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, ha sido objeto de especial protección por parte de la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ). La Sala ha sostenido, en sentencia N.º 1250, de fecha 7 de octubre de 2014, que la implementación normativa de una disposición que niegue el control de ciertos actos de la función jurisdiccional no

solo contraviene la tutela judicial sobre los actos del Poder Público, como se advirtió en la sentencia N.º 1.815 del año 2004; sino que también vulnera el derecho a la defensa, en su dimensión de acceso a la justicia, y la tutela judicial efectiva de los administrados. Así lo reafirmó la sentencia N.º 1343 del 16 de octubre de 2013, que ratificó el alcance del artículo 49 de la CRBV en el marco de las garantías de todo procedimiento administrativo.

Derecho a la defensa

El Derecho a la Defensa es un principio – equivalente al derecho del hombre, derecho humano, o derecho natural– inherente a la persona, tal como lo constituye el derecho a la vida, y abarca *todas las actuaciones judiciales y administrativas del Estado*, permitiendo defenderse de cualquier acto, actuación o hecho que vaya en su contra, indistintamente de la forma, lugar, sitio, estatus, condición o regulación jurídica.

Pérez A. (1998), advierte que la expresión *derecho a la defensa* dista de tratarse de un derecho subjetivo en sentido tradicional, aunque reconoce que la doctrina especializada lo considera “... un derecho

público subjetivo, entendiendo por tal un derecho subjetivo que se tiene contra el Estado” (p. 54).

Este Derecho está protegido en los pactos internacionales sobre derechos humanos, destacándose la Declaración Universal de Derechos Humanos, que establece en el artículo 10:

Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un Tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación en contra de ella en materia penal.

El derecho a la defensa no se aplica exclusivamente en el ámbito penal, sino en toda actuación de la persona en la sociedad, sin limitación alguna para invocarlo, sea en estrados de justicia, en ámbito social en general o contra las actuaciones del Estado.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), prevé que:

Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de

cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. (ex art. 14, núm. 1).

Así, ambas declaraciones universales consagran el *derecho a la defensa*, y a la preeminencia que, como *principio universal del derecho*, se le otorga a esta garantía constitucional.

Se le considera un principio universal del derecho y un derecho fundamental de la persona, solo por su propia condición de persona de la especie humana, de manera que su estamento jurídico como Derecho Fundamental se debería encontrar en las Constituciones Políticas de los Estados, indistintamente del tipo de Constitución y del Estado de que se trate.

Por su parte, la CRBV establece el derecho a la defensa, como un derecho *inviolable* que forma parte del debido proceso, en los siguientes términos:

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los

cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y en la ley (*ex art. 49*).

Perretti (2004) sostiene que: “El derecho a la defensa asegura a las personas la posibilidad de sostener sus respectivas pretensiones y de rebatir las afirmaciones con los que la parte contraria pretenda apoyar las suyas” (p. 29).

La SC del TSJ, en sentencia N.º 5 de fecha 24 de enero de 2001, ha reconocido el derecho a la defensa como una *garantía* aplicable a cualquier clase de procedimiento, al señalar:

... el derecho a la defensa y al debido proceso constituye garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, *aplicables a cualquier clase de procedimientos*. El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la Ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas.

En cuanto al derecho a la defensa, la Jurisprudencia ha establecido que el

mismo debe entenderse como la oportunidad para el encausado o presunto agraviado de que se oigan y analicen oportunamente sus alegatos y pruebas. En consecuencia, existe violación del derecho a la defensa cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación o el ejercicio de sus derechos, o se le prohíbe realizar actividades probatorias.

Estando la República Bolivariana de Venezuela dentro del esquema de un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, según lo define la CRBV, no es concebible la violación del derecho a la defensa. Venezuela es un Estado de *Derecho* sometido al imperio de la ley, como lo señala el preámbulo de la CRBV. Esto implica el sometimiento al principio de la supremacía constitucional y la obligación de los órganos del Poder Público de adherirse a la Constitución y a las Leyes. En una democracia no debe existir acto jurídico alguno, emanado de los órganos del poder público, que no esté sometido al control judicial como garante del Estado de Derecho, tal como lo establece el artículo 259 de la CRBV.

Además, como Estado de *Justicia*, debe el Estado garantizar la justicia por encima de la legalidad formal. Esto se manifiesta en la

defensa del valor de la justicia y en el derecho de acceso a la justicia y a la tutela efectiva de los derechos e intereses de las personas, expresamente regulado en la CRBV. Es fundamental que se preserve la esfera jurídica y socioeconómica frente a las actuaciones judiciales y administrativas, lo que hace que la defensa en el proceso judicial o *procedimiento administrativo* sea esencial y una garantía inviolable de los ciudadanos.

En efecto, la expresión *derecho* para calificar la defensa y la asistencia jurídica, está utilizada por la Constitución en el marco del debido proceso, que debe ser aplicado a todas las actuaciones, sean estas judiciales o administrativas. El calificativo *fundamental* es utilizado de manera reiterada en la CRBV desde el primer título, cuyo epígrafe es “Principios fundamentales”. En este título se destaca que “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia...”.

Es importante destacar la nueva concepción de los derechos fundamentales en los estados liberales, la opinión de Pérez Luño (como se citó en Pérez, A. 1998, p. 59)

habla de la dimensión objetiva que asume los derechos fundamentales convirtiéndose en:

...límites que el principio democrático de la soberanía popular impone a los órganos que de ella dependen. Por tanto, el papel de los derechos fundamentales deja de ser el de meros límites de la actuación estatal para transformarse en instrumentos jurídicos de control de su actividad positiva, que debe estar orientada a posibilitar la participación de los individuos y los grupos en el ejercicio del poder ...

Pérez, A. (1998) afirma que el reconocimiento constitucional determina su característica esencial, la cual es la de disponer de capacidad para imponerse a la voluntad política de los órganos que encarnan el poder constituido, ya que han sido proclamados por el poder constituyente, y de allí que su fundamentalidad radique precisamente en su mayor resistencia ante posteriores decisiones políticas y específicamente del poder legislativo, pues las constituciones se distinguen porque, como afirma Prieto, “siendo un texto positivo, se impone, sin embargo, a todo poder institucionalizado, es decir, a todo poder estatal” (como se citó en Pérez, A. 1998, p. 60).

La CRBV constitucionalizó el debido proceso, aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Y este derecho fundamental garantiza la defensa de toda persona, otorgándole fuerza de garantía y protección jurídica.

La presunción de inocencia

Este principio está establecido en la Declaración Universal de Derechos Humanos (*ex art. 11, núm. 1*) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (*ex art. 14, núm. 2*), en los siguientes términos: “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad”. En el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH): “toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente establecida” (*ex art. 6, núm. 2*).

La Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que: “Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad” (*ex art. 8, núm. 12*); y la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos,

reconoce el derecho de “...toda persona a que se presuma su inocencia hasta que se pruebe su culpabilidad por una corte o tribunal competente” (*ex art. 7, lit. b*). De todos los mencionados instrumentos deriva a la presunción de inocencia el carácter de Principio Universal del Derecho.

La CRBV, en armonía al principio universal, establece explícitamente: “Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario” (*ex art. 49, ordinal 2º*). Como regla de juicio, la presunción de inocencia despliega sus efectos en el momento de la valoración de la prueba. Se encuentra ligada a la propia estructura del proceso, y en particular a la declaración del hecho probado.

La presunción de inocencia se concibe como el derecho de toda persona acusada de la comisión de un delito y/o infracción, a ser considerada como inocente hasta que su culpabilidad se establezca legalmente a través de una sentencia definitiva. Este derecho es uno de los pilares del ordenamiento jurídico de todo estado democrático, ya que establece la responsabilidad penal del individuo, únicamente cuando esté debidamente

acreditada mediante una sentencia definitivamente firme.

En ese orden, la presunción de inocencia como figura procesal y aún más importante, como principio constitucional, abarca el régimen sancionatorio (multas). Y así lo ha reconocido la SC del TSJ, en sentencia N.º 0017, de fecha 12 de enero de 2011:

... la referida presunción es el derecho que tiene toda persona de ser considerada inocente mientras no se pruebe lo contrario, el cual formando parte de los derechos, principios y garantías que son inmanentes al debido proceso, que la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela... exige... que tanto los órganos judiciales como los de naturaleza administrativa deban ajustar sus actuaciones a los procedimientos legalmente establecidos. (Vid. Sentencia N.º 00686, del 8 de mayo de 2003, dictada en el caso Petroquímica de Venezuela S.A.).

Igualmente, la Sala ha establecido (Fallo N.º 975, del 5 de agosto de 2004, emitido en el caso Richard Quevedo), que la importancia de la aludida presunción de inocencia trasciende en aquellos procedimientos administrativos que como el analizado, aluden a un régimen sancionatorio, concretizado en la necesaria existencia de un procedimiento previo a la imposición de la sanción, que ofrezca las garantías mínimas al sujeto investigado y permita, sobre todo, comprobar su culpabilidad.

Así, el cobro ejecutivo de una sanción impugnada constituye una contravención al principio universal de la presunción de inocencia.

Procedimiento administrativo sancionatorio tributario. Una garantía real

La CRBV reconoce que el debido proceso⁷ se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas de manera que incluye al procedimiento administrativo. Este derecho, que incluye otros derechos constitucionales como el de la defensa⁸, constituye una garantía inherente a la persona y, se aplica a cualquier clase de procedimiento. El procedimiento sancionador es, por tanto, una garantía real para el pleno ejercicio del derecho de defensa.

El procedimiento administrativo además de ser elevado a la categoría de principio del Derecho Administrativo, constituye un instrumento fundamental para aproximar más el ciudadano a la Administración, acortando la distancia original planteada en la relación

autoridad-libertad, que servía de sustento a la mencionada disciplina jurídica.

En el ámbito tributario, la calificación de una conducta como ilícito y la correspondiente sanción requieren la constatación de los hechos por parte de la autoridad administrativa, a través de procedimientos administrativos sancionatorios. Así ha sido reconocido por la SPA del TSJ en sentencia N.º 00929, de fecha 03 de agosto de 2017, reiterando que:

...la determinación del ilícito y la correspondiente sanción, requiere la verificación de la ocurrencia de los hechos por parte de la autoridad administrativa, por ser quien tiene la carga de la prueba en los procedimientos administrativos sancionatorios. No obstante, la Sala ha destacado que aun cuando la Administración tiene la potestad y la obligación de indagar la verdad de los hechos, desplegando la actividad probatoria que considere adecuada, tal circunstancia no implica que el administrado no tenga la carga de traer al expediente administrativo las pruebas que le permitan demostrar, la licitud de su actuación; claro está, tomando en consideración lo establecido en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, según el cual “las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho”. (Cfr., sentencias Núm. 00607 de fecha 2 de junio de 2015, caso:

Alimentos Heinz, C.A. y 00143 del 7 de marzo de 2017, caso: Organización Líder 2000, C.A.). TML.

En ese mismo sentido, desde un punto de vista material, el procedimiento sancionador constituye una garantía real, pues implica la participación de los interesados en la defensa de sus derechos, lo que se concreta en la estructura del procedimiento (contradictorio, secuencia obligatoria de actos, motivación). Cabe señalar que la concepción normativa del procedimiento sancionador como garantía material refleja la necesaria aplicación de los principios constitucionales tales como: 1. La presunción de inocencia, 2. El derecho a la defensa y al ser informado de los cargos formulados, y, 3. El derecho a ser oído.

Silva (2016), respecto a estas garantías, sostiene que cuando nos referimos al debido proceso consagrado en el artículo 49 constitucional, no sólo se trata a la existencia del proceso en sí mismo como hecho objetivo:

(...) sino que debe tener cobertura en la ley, adecuado, que se trate de un proceso efectivamente garantista, y que no se trate solo de una mascarada, para dar apariencia de legalidad (...) No se trata meramente del cumplimiento de

las formas que pudiere contener la norma que regula el proceso, sino que exige igualmente el cumplimiento de elementos subjetivos como en el caso de la presunción de inocencia (p. 780).

El procedimiento administrativo se erige como una garantía fundamental de los derechos de las personas. De manera que, cualquier acto administrativo que se realice sin seguir el procedimiento legalmente establecido es nulo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la CRBV.

Esta nulidad se fundamenta en la prescindencia absoluta del procedimiento legalmente establecido, tal como lo prevén el artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) y el artículo 270 del Código Orgánico Tributario (COT, 2020). La inobservancia del procedimiento legalmente establecido genera responsabilidad penal, civil y administrativa para el funcionario actuante.

Procedimiento de intimación

El procedimiento administrativo, denominado *intimación*, es una herramienta de la Administración Tributaria establecido en el COT, 2020 (arts. 222-225) para exigir la obligación tributaria cuando su cobro no fue

posible de manera voluntaria por el contribuyente. Sea esta obligación auto-determinada por el contribuyente o determinada de oficio por la Administración Tributaria.

La intimación es un acto administrativo mediante el cual la Administración Tributaria exige a un contribuyente el pago de una obligación tributaria ya vencida, advirtiéndole que, de no cumplir, se iniciará un procedimiento de ejecución forzosa. Este acto es un trámite preparatorio para la vía ejecutiva, pero no determina la obligación tributaria ni constituye una sanción; es simplemente un requerimiento de pago.

No obstante, la intimación es un título ejecutivo según el artículo 224 del COT, 2020. Esto significa que faculta a la Administración para actuar contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios⁹. Es importante aclarar que no es un título ejecutivo por la acción en sí, sino por la naturaleza y características del acto, es decir, por contener obligaciones exigibles.

En otras palabras, la intimación sirve como base para la ejecución forzosa debido a que formaliza una deuda tributaria que ya es exigible y cuyo pago no se ha efectuado.

El CPC define el título ejecutivo como un “...instrumento público u otro instrumento auténtico que pruebe clara y ciertamente la obligación del demandado de pagar alguna cantidad líquida con plazo cumplido” (ex art. 360). Por tanto, para dar inicio al procedimiento de cobro ejecutivo, el llamado título ejecutivo “documento” resulta de la firmeza del acto de liquidación del tributo y sus accesorios. El título documenta de forma inequívoca la condición de exigibilidad de la obligación pendiente de cumplimiento.

La Sala Político-Administrativa en sentencia N.º 00405, de fecha de 10 de abril de 2018, ha señalado, en ese sentido:

La doctrina refiere que el título ejecutivo es un instrumento integral y suficiente que demuestra precisamente la pretensión del actor, es decir, que prueba la exigibilidad del derecho subjetivo que ya fue previamente discutido. Asimismo, se ha afirmado que este documento debe contener algunos elementos necesarios para la interposición de esta acción, los cuales se resumen así: i) indicación expresa de los sujetos activos y pasivos de la obligación; ii) el señalamiento de la cantidad líquida de dinero y; iii) la inmediata exigibilidad de la obligación, esto es, no estar sometida a un plazo, término o condición.

Es preciso destacar que el legislador hace una especial exigencia a los jueces en el artículo 630 del CPC, cuando ordena que el instrumento (título ejecutivo) público o privado, debe probar clara y ciertamente la obligación del demandado de pagar alguna cantidad que sea exigible. Es decir, debe ser debidamente valorado (SCC del TSJ, expediente N.º 11-566, de fecha 12 de marzo de 2012).

El COT 2020 establece en el artículo 225 que “La intimación que se efectúe conforme a lo establecido en esta sección, no estará sujeta a impugnación por los medios establecidos en este Código”. Esta disposición es contraria a la tutela judicial, habidas cuentas que en un Estado de Derecho no se concibe que existan actos administrativos algunos que no estén sometido al control judicial.

Este procedimiento se debe ejecutar conforme a lo dispuesto en el artículo 227 del COT, 2020: “Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de su notificación”.

De acuerdo con el contenido normativo, la intimación tiene dos momentos relevantes para el ejercicio: 1. Al día siguiente del vencimiento del plazo legal, y 2. Al día siguiente del vencimiento del plazo judicial para el cumplimiento voluntario.

El vencimiento del plazo legal opera cuando se ha vencido el plazo para pagar las obligaciones o vencidos los lapsos para la interposición de los recursos de impugnación administrativos, el sujeto pasivo no los ejerce, lo cual se considera una aceptación tácita del contenido del Acto Administrativo, y por lo tanto opera cosa juzgada en sede administrativa. En el segundo de los supuestos, opera una vez que se dicta sentencia por parte del órgano jurisdiccional, y vencido el lapso de apelación el contribuyente derrotado, no ejerce la apelación correspondiente, lo cual crea el efecto de cosa juzgada en sede judicial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 307 y 308 del COT de 2020¹⁰.

El cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias

Breve reseña de los antecedentes legislativos del cobro ejecutivo

Según Borjas (1984), el antiguo Derecho español contemplaba un procedimiento ejecutivo sumamente expeditivo. Los acreedores, munidos de pruebas fehacientes de la deuda, podían acudir ante las autoridades competentes para exigir el cumplimiento inmediato de sus obligaciones. Este mecanismo, caracterizado por su sumariedad, limitaba considerablemente las defensas del deudor, sin embargo, se admitían excepciones taxativas relacionadas con la existencia o validez del crédito. Esta rigidez procesal, si bien garantizaba una rápida satisfacción del acreedor, ponía en riesgo el derecho de defensa del deudor y revelaba una concepción del proceso ejecutivo más cercana a un acto administrativo que a un verdadero proceso judicial (p. 80).

El Código de Procedimiento Civil (CPC) de 1916, en su Título XIII, dedicaba un capítulo especial a las acciones judiciales promovidas por la Administración Pública en defensa de los intereses fiscales.

Concretamente, el artículo 681 confería a los funcionarios responsables de la recaudación de los ingresos públicos la legitimación activa para demandar judicialmente el cobro de cantidades de dinero o bienes específicos que debían integrarse al patrimonio de la Hacienda Pública nacional, estatal o municipal.

Históricamente, el derecho procesal venezolano ha reconocido la vía judicial como el medio idóneo para ejecutar los créditos fiscales. Tanto el CPC de 1916 como el de 1986 consagraron este principio en los artículos 681 y 653, respectivamente, evidenciando una tradición procesal que confería a estos procedimientos un carácter eminentemente jurisdiccional.

El CPC de 1986 incorporó al ordenamiento jurídico venezolano la figura del juicio ejecutivo de créditos fiscales, consolidando así un mecanismo procesal específico para la ejecución de deudas tributarias. Esta norma, vigente en el CPC de 1990 (art. 653), establece como regla general la competencia de los tribunales civiles para conocer de estos asuntos, salvo en aquellos casos en los que exista una ley especial que regule un procedimiento distinto. La Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional de

1974, en línea con este principio, prevé la posibilidad de que leyes especiales establezcan procedimientos específicos para determinados tipos de infracciones tributarias.

La reforma tributaria de 1994, cristalizada en la promulgación del Código Orgánico Tributario (COT), introdujo un hito en el ordenamiento jurídico venezolano al establecer un procedimiento ejecutivo de créditos fiscales especializado y autónomo, aun en vía judicial. El artículo 197 del COT, 1994 desplazó la competencia de los tribunales civiles, concentrando en la *jurisdicción contencioso tributaria* la resolución de todos los juicios ejecutivos en materia fiscal. Con esta innovación legislativa, se buscó garantizar una mayor celeridad y especialidad en la ejecución de los créditos fiscales, adecuando el procedimiento a las peculiaridades de la materia tributaria.

El juicio ejecutivo de créditos fiscales constituía un mecanismo procesal a través del cual las administraciones tributarias podían ejecutar de forma coactiva las deudas tributarias de los contribuyentes morosos. Este procedimiento, caracterizado por su naturaleza jurisdiccional, se encontraba

sometido al control de los tribunales de justicia. El artículo 291 del COT de 2001, al establecer que la solicitud de ejecución debía interponerse ante el Tribunal Contencioso Tributario, reafirmó esta competencia y consolidó la jurisdicción contencioso administrativa como el ámbito procesal idóneo para la resolución de estos conflictos.

Sin embargo, a partir del COT del 2014 se poscribió el juicio ejecutivo tributario y se prohibió la aplicación del juicio ejecutivo fiscal previsto en el artículo 346 del CPC. Se incorporó un nuevo procedimiento en sede administrativa para el cobro de tributos¹¹, lo cual, a juicio del autor, resulta incompatible con los principios constitucionales que garantizan el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva¹², y pone en riesgo el legítimo derecho a la defensa.

La exigibilidad de las obligaciones como requisito de procedencia del procedimiento del cobro ejecutivo

El requisito de que las obligaciones tributarias sean líquidas y exigibles para iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo es una constante en nuestra legislación tributaria. Tanto el COT, 2001, en su artículo

289, como su sucesor, el COT, 2020, en su artículo 226, han mantenido este requisito, el cual tiene su origen en el artículo 630 del CPC de 1986. Esta exigencia garantiza que la Administración Tributaria solo pueda ejecutar aquellas deudas que se encuentren perfectamente determinadas en cuanto a su cuantía y plazo de vencimiento: exigibilidad.

En efecto las obligaciones deben ser “líquidas” que en los términos de Borjas (1984) “vale decir, que su monto, o el número y especie de las cosas que deben ser satisfechas, resulten determinados en el título ejecutivo (...)” (p. 83) y además agrega que este es un principio pacífico de la doctrina que establece “(...) que debe considerarse líquido aquel crédito que el Tribunal, con vista del instrumento, pueda liquidar por sí mismo mediante un simple cálculo aritmético” (p. 84).

En materia tributaria, la ejecución forzosa sobre el patrimonio del contribuyente, para garantizar el cumplimiento de una obligación tributaria, exige la previa comprobación de su exigibilidad mediante un título ejecutivo. Este título, que materializa la obligación pecuniaria, es el resultado de un procedimiento administrativo aceptado por el deudor (*i. e.*, no recurrido), o de un proceso

judicial en el cual se ha determinado, con todas las garantías procesales, la legitimidad de la deuda tributaria. El Acto administrativo firme o la sentencia definitivamente firme, al conferir al crédito la calidad de cierto, líquido y exigible, constituye el fundamento indispensable para iniciar la ejecución.

Blanco-Urbe (2016) advierte que tanto el COT 2001 como el CPC de 1986 incurren en una imprecisión terminológica al utilizar de manera conjunta los conceptos de liquidez y exigibilidad. Esta redundancia, presente en el artículo 640 del CPC, se traslada al ámbito tributario, generando incertidumbre respecto a la naturaleza jurídica de estos requisitos y sus implicaciones para la admisibilidad de la ejecución (p. 599).

En ese sentido, aclara Blanco-Urbe:

(...) 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 componente indispensable de la misma (2016, p. 599).

El uso de manera autónoma de los términos “líquidas” y “exigibles” como

condición necesaria para la procedencia del cobro ejecutivo, constituye una desatención al uso apropiado del término, pues la norma solo debe referirse a “obligaciones exigibles”.

Hecha la observación anterior, es importante destacar que las obligaciones tributarias sujetas al cobro ejecutivo se originan con ocasión al acto administrativo-determinativo, y gozan, por una parte, de *presunción de legitimidad* y, por la otra de *ejecutoriedad*. Ello quiere decir que, en principio, el acto puede ser inmediatamente puesto en ejecución o en práctica sin ninguna condición o requerimiento.

La presunción de legitimidad consiste en la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, es decir, que obedece al cumplimiento de todas las prescripciones legales.

La Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa de 4 de febrero de 1980 estableció que los actos administrativos en Venezuela se presumen legítimos. Esta presunción, de naturaleza jurídica, tiene como objetivo asegurar la estabilidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, en aras de preservar el orden

jurídico y la eficacia de la Administración Tributaria.

En ese mismo sentido, la presunción de legitimidad tiene como consecuencia inmediata, que el acto no requiere que su legalidad sea declarada por una autoridad judicial. Por otra parte, también con base a la presunción, la nulidad de los actos administrativos no puede declararse de oficio y quien pretenda la ilegitimidad o ilegalidad de un acto administrativo, debe alegar y probar lo pertinente.

Sin embargo, Araujo (2014), advierte que:

(...) esta presunción ampara, en rigor, solo al acto administrativo: (a) que es “firme y definitivo” [Sentencia de la CPCA, de fecha 7 de junio de 1983] y según la jurisprudencia [Sentencia de la CSJ/SPA, de fecha 19 de junio de 1980] hay que tomar en cuenta que dicha presunción juris tantum ampara sólo los actos que haya sido cumplidos por los funcionarios competentes y en ejercicio de sus atribuciones legales, no por aquellos otros cuya identidad y competencia han sido precisamente cuestionados en juicio. Esto es, según otra sentencia [Sentencia de la CPCA, de fecha 26 de mayo de 1983] (...) por haber sido dictado por una legítima autoridad, en ejercicio de su competencia y sobre materia que forma parte de su ámbito,

mediante el procedimiento que la ley exige” (p. 26). [Interpolados del Autor].

La ejecutoriedad del acto significa, que, por principio, la administración misma y con sus propios medios lo hace efectivo, poniéndole en práctica. La ejecutoriedad no debe ser confundida con la ejecutividad o exigibilidad del acto. *La Ejecutividad* es una característica de todo acto administrativo que esté en condiciones de ser impuesto al particular. *La ejecutoriedad*, en cambio, es la potestad que por principio tiene la administración pública de hacer cumplir por sí misma los actos que emita. Al respecto, debe señalarse, que, si bien todo acto ejecutorio es por definición ejecutivo, en el sentido de que puede ser impuesto al administrado, no todo acto ejecutivo es ejecutorio.

La noción de legitimidad es entendida como sinónimo de perfección, como equivalente a acto perfecto. El acto perfecto es, a su vez, válido y eficaz. No obstante, autores como Luciani y Abache, han destacado en sus respectivas obras, que no existe ninguna norma que regule la llamada presunción de legitimidad del acto administrativo y que además los tribunales no han interpretado adecuadamente cuando el

acto administrativo goza de la presunción de legitimidad.

Al respecto, Abache (2015), señala que:

(...) La ejecutividad y ejecutoriedad de los actos tributarios está atada, en primer lugar, a la exigibilidad de los actos administrativos en general hasta tanto se “presuman” (*o sean*) legítimos; en segundo lugar, está íntimamente vinculada a su naturaleza determinativa declarativa con eficacia diferida en particular... (p. 1768).

Agrega Abache, “...que la presunción de legitimidad del acto administrativo constituye el fundamento de exigibilidad, sustenta su ejecutividad y ejecutoriedad, o lo que es lo mismo, si no se “presume” (o es) legítimo, mal pudiera pasarse a la ejecución de su contenido...” (2016, p. 1767).

Para que nazca la presunción de legitimidad de los actos administrativos y estos sean plenamente eficaces, en opinión de Abache, deben estar presentes cuatro elementos concurrentes:

(i) el indicio propio o endógeno materiales de validez; (ii) el indicio preexistente o anterior de validez; (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 (2016, pp. 1767-1768).

En otras palabras, según Abache, los elementos esenciales para que exista la presunción de legitimidad son: a) la competencia del órgano emisor, es decir, que haya sido dictado por la autoridad competente y con apego a la ley; b) la existencia de un expediente administrativo que sustente la decisión; c) la notificación legal al administrado, a partir de la cual surten efectos los derechos y obligaciones establecidos en el acto; y d) el agotamiento o transcurso íntegro del lapso legal de impugnación, sin que exista actividad alguna de las partes.

Cabe destacar que, en algunos casos, la SPA del TSJ se ha apartado del concepto de exigibilidad para la ejecución coactiva de actos administrativos. En efecto, la SPA en algunas sentencias ha sostenido que no es indispensable que las obligaciones tributarias sean exigibles para iniciar el procedimiento ejecutivo, pues, en sentencia N.º 00238, de fecha 13 de febrero de 2007, ha señalado:

(...) 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.

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.

Sin embargo, hay que destacar que el inicio del juicio o procedimiento no es equivalente a la ejecución del cobro ejecutivo. El caso abordado por la SPA está referido al juicio ejecutivo fundamentado en el CPC, en el cual, el acreedor tiene derecho al embargo y demás actos anticipados, con excepción del remate; para lo que deberá esperarse la sentencia definitivamente firme que decidirá si debe ultimarse o no la ejecución (*Cfr.*, SCC del TSJ, expediente N.º 02-469, de fecha 06 de noviembre de 2002, ratificada en el expediente N.º 02-873, de fecha 31 de marzo de 2004).

En otras palabras, aunque el acreedor haya iniciado el juicio ejecutivo y haya obtenido medidas cautelares como el embargo, no puede ejecutar el cobro de la

deuda hasta que la sentencia sea firme y la obligación sea exigible.

En la sentencia N.º 317 del 12 de marzo de 2008, referente a la exigibilidad, la SPA declaró inadmisibile el juicio ejecutivo, fundamentando su decisión en que:

...las referidas planillas, así como la determinación de multa e intereses moratorios, no son actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del Fisco Nacional y no tienen el carácter de título ejecutivo, pues como consta de autos, **no están definitivamente firmes, al haber hecho uso la referida empresa de los medios de impugnación** (inicialmente en sede administrativa el solicitar la revisión de oficio del acto, y posteriormente en sede jurisdiccional al interponer el recurso contencioso tributario), a objeto de ejercer su derecho constitucional a la defensa. (Negritas de la Sala).

La exigibilidad, que presupone la liquidez, es un requisito *sine qua non* para ejecutar el crédito fiscal. Es decir, que la deuda tributaria esté determinada en cuanto a su cuantía y naturaleza, lo cual es un requisito previo para poder exigir su pago.

La exigibilidad de una obligación tributaria se configura en dos principales escenarios:

1. Incumplimiento de obligaciones voluntarias: Cuando el contribuyente no cumple con el pago de una autoliquidación o liquidación de oficio, el acto administrativo (autoliquidación o liquidación) adquiere fuerza ejecutiva, al constituir una confesión de deuda por parte del contribuyente¹³.

2. Firmeza de actos administrativos: La firmeza de una liquidación impugnada, ya sea por sentencia ejecutoriada o por falta de interposición de recursos, convierte a la liquidación en un título ejecutivo, permitiendo su cobro coactivo¹⁴.

El cobro ejecutivo en el COT 2020

El procedimiento de cobro ejecutivo se encuentra regulado en el COT 2020, específicamente en los artículos 226 al 238. Es un procedimiento para el cobro de cantidades *líquidas y exigibles* o garantías constituidas a favor del sujeto acreedor de la obligación de la relación tributaria (*Cfr.* SPA del TSJ, sentencias Nros. 0675 y 01747, de fechas 10 de junio de 2015 y 18 de diciembre de 2014, respectivamente).

El COT 2020 establece en el artículo 226, segundo acápite, que el procedimiento de cobro ejecutivo: “...se suspenderá únicamente en los casos previstos en este

Código”, y más adelante señala: “*El procedimiento de cobro ejecutivo se paraliza cuando se suspendan los efectos del acto conforme a lo dispuesto en este Código*” (ex art. 228).

Para la paralización del procedimiento se requiere que el contribuyente peticione –*la medida preventiva innominada*– la suspensión de los efectos del acto recurrido con los medios de impugnación correspondiente, sea este en sede administrativa –*recurso jerárquico*– o en sede jurisdiccional –*recurso contencioso tributario*–. Sin embargo, la oportunidad que tiene la Administración Tributaria o el Tribunal Contencioso Tributario competente para pronunciarse sobre la solicitud de la medida preventiva es, en el momento de la admisión de estos recursos, que en la práctica consume más de seis (6) meses.

Así las cosas, la medida preventiva no parece ser efectiva para impedir la iniciación o trámite del procedimiento del cobro ejecutivo.

El COT 2020 establece, como antes se señaló, que el cobro ejecutivo que se ejecuta sobre las cantidades exigibles, por lo que, cuando se recurre el acto administrativo a través del recurso jerárquico o contencioso

tributario el acto no dispone de la condición de firme y por lo cual no puede calificarse como exigible.

El procedimiento de cobro ejecutivo puede resumirse así:

1. Podrá procederse al cobro ejecutivo de las cantidades exigibles, o garantías constituidas a favor del sujeto activo.

2. El procedimiento de cobro ejecutivo no es acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución.

3. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en el COT.

4. El procedimiento se inicia, el día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario con la intimación del deudor de las cantidades debidas y el 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 dentro de los cinco (5) días hábiles a partir de su notificación¹⁵.

5. Si el contribuyente no paga en el plazo fijado, la administración tributaria correspondiente quedará facultada para iniciar el embargo de bienes y derechos del deudor.

6. El embargo de bienes del deudor será practicado por funcionarios que a tales fines designe la administración tributaria, ellos podrán efectuar todas las diligencias necesarias del embargo, estarán autorizados para fijar el valor de los bienes objeto de embargo los cuales no podrán ser inferior al valor del mercado, redactarán las actas en las que se especifiquen los bienes y derechos embargados, dichas actas no requieren ser notificadas al deudor; sin embargo, este puede solicitar copias simples de ellas.

Los bienes y derechos embargados por la administración tributaria, no podrán exceder del doble de las cantidades adeudadas, incluyendo el recargo.

7. Cuando al deudor no se les conozca bienes o ellos no fueran suficientes para cubrir la cantidad que la administración pretende, esta podrá dictar medida general de prohibición de enajenar y gravar, las cuales gozarán de vigencia hasta que se extinga la deuda o se identifiquen bienes suficientes. (En este punto, es *menester* destacar que quien notifica a los registros y notarías de las medidas dictadas es la propia administración tributaria y será el notario o el registrador los responsables por los daños y perjuicios que

se causen por incumplimiento de la medida dictada).

8. Practicado el embargo, la administración tributaria se constituirá en depositaria de los bienes o designará como tal al mismo deudor y ordenará el remate de los bienes embargados para lo cual esta designará a un funcionario experto, que fungirá de tasador para que realice el avalúo de los bienes embargados dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles, contados a partir de la fecha de su designación.

El contribuyente-deudor podrá solicitar un nuevo avalúo, y en consecuencia se designará un experto de mutuo acuerdo. Los costos serán soportados por el deudor.

9. Finalmente, consignado el avalúo, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes deberá procederse a la publicación de un único cartel en la página web de la administración tributaria correspondiente e incorporarlo en el expediente administrativo respectivo.

Reflexiones finales

El procedimiento administrativo de cobro ejecutivo establecido en el COT (2020)

adolece de una grave omisión al no contemplar el derecho de los contribuyentes o responsables a ser oídos, a presentar alegatos y a aportar pruebas. Esta falta de garantías procesales puede vulnerar el debido proceso y menoscabar derechos fundamentales, abriendo la puerta a que algunas administraciones tributarias instauren cobros ejecutivos de facto, privilegiando la fuerza sobre la juridicidad.

La instauración del cobro ejecutivo que verse sobre obligaciones tributarias que no sean exigible constituye una flagrante violación a los principios constitucionales como al debido proceso y al derecho a la defensa que deben ser protegidos por todos los abogados autorizados para ejercer y, en particular, por los jueces de la República como garantes de la constitución y las leyes. En estos casos, dado a la imposibilidad de impugnar el cobro ejecutivo, la acción que le queda al contribuyente lesionado sería una acción de amparo constitucional.

Notas:

1. Por ejemplo: **Dignidad humana:** Implica la máxima protección y respeto a la dignidad de cada persona. **Igualdad:** Exige tratar igual a quienes se encuentran en la misma situación y desigual a los que están en situaciones diferentes, en la medida que esta diferencia esté justificada. **Libertad de expresión:** Protege la difusión de ideas y opiniones, buscando el mayor grado de libertad compatible con otros derechos.
2. Por ejemplo: Prohibido fumar en lugares públicos cerrados: No admite excepciones ni graduaciones. El plazo para interponer un recurso es de 10 días: Se cumple o no se cumple, sin puntos intermedios. **La mayoría de edad se adquiere a los 18 años:** Se es mayor de edad o no se es, no hay términos medios.
3. El Estado de Derecho es el Estado sometido al imperio de la Ley, como lo señala el *Pedámbulo*, es decir, el Estado sometido a la legalidad. Ello deriva no sólo del principio de la supremacía constitucional consagrado en el artículo 7 y del sometimiento de los órganos del Público a la Constitución y a las leyes (art. 137), sino de los sistemas de control de constitucionalidad (arts. 334 y 336) y de control contencioso-administrativo (art. 259) que constituye la garantía de la Constitución (Brewer-Carías, 2000, p. 48).
4. La seguridad jurídica, al igual que otros conceptos de la Filosofía (función prescriptiva) y la Teoría del Derecho (función descriptiva y valorativamente neutra), no es producto de una elaboración lógica, sino de una conquista política de la sociedad, como señala Pérez Luño. Es un deseo arraigado a la vida del hombre (Pérez Luño, 2000, p. 25).
5. El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos o ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y **los abogados autorizados o abogadas autorizadas para el ejercicio**. *Cfr.*, párrafo tercero del artículo 253 de la CRBV. (Negritas del autor).
6. Derecho de acceso a la justicia, independiente e imparcial, a la obtención de un fallo y a la ejecución del mismo.
7. “Se denomina *debido proceso* a aquél proceso que reúna las garantías indispensables para que exista una tutela judicial efectiva. Es a esta noción a la que alude el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuando expresa que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas” *Cfr.*, SC del TSJ, sentencia N.º 29, de fecha 15 de febrero de 2000, Caso: ENRIQUE MENDEZ LABRADOR.
8. “(...) el derecho al debido proceso conjuntamente con el derecho a la defensa, constituyen garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos, por tal razón, no puede la Administración, en uso de su potestad sancionatoria, actuar con carácter meramente discrecional, sin observar los procedimientos establecidos normativamente. (...omissis...) En efecto, la Ley le confiere a la Administración la potestad para imponer sanciones, pero para ello, tal como se señaló, la Constitución consagra el derecho al debido proceso tanto en las actuaciones judiciales como en las administrativas, máxime si éstas son expresiones del ejercicio de la potestad sancionatoria, siendo el procedimiento una condición de suma importancia a los fines de imponer sanciones disciplinarias. (...)” *Cfr.*, SPA del TSJ, sentencia N.º 20, de fecha 4 de marzo de 2021, Caso: Manuel Antonio Duque Mejías.
9. “...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” *Cfr.*, SPA del TSJ, sentencia N.º 00979 de fecha 20 de julio de 2011, Caso: Quesolandia, S.A.

10. *Cfr.*, Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, sentencia N.º PJ0662025000006, de fecha 31 de enero de 2025, Caso: Unidos Bolívar Snacks, C.A. Vs. SENIAT Región Guayana. Consultada en original.

11. “...el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo es una lamentable involución tanto para los derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición como desde la perspectiva de la ejecución de los actos de la administración tributaria, que ha demostrado con creces no contar ni con la capacidad, ni con la experiencia, ni con los medios adecuados para cumplir satisfactoriamente esta tarea, que los tribunales civiles en su momento y luego los contenciosos tributarios, ejecutaban perfectamente bien” (Fraga-Pittaluga, 2021, p. 737).

12. En la tradición procesal venezolana desde 1836 a 2014 las administraciones tributarias debían demandar judicialmente la ejecución para el cobro de créditos por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos definitivamente firmes y nunca podía ni debía acudir a la coacción directa ante la resistencia del deudor a pagar (Ibíd., p. 689).

13. *Cfr.*, SCC del TJS, sentencia N.º 541, de fecha 27 de octubre de 2009, Caso: R.B. RODRÍGUEZ Vs. TRACTO CARIBE C.A.; ...A ese precepto, ecchará (sic) mano el acreedor en cuyo poder está un documento “guarentigio” o “inyuctorio” mediante el cual el deudor declara adeudarle una cantidad cierta de dinero líquida y exigible, que da paso a que deba pagarle sin mayores requerimientos o como lo definían los prácticos; como el contrato, escritura o cláusula contenido en ella en que se daba el poder a las justicias (sic) para que las hiciesen cumplir y ejecutasen al obligado, como por sentencia de cosa juzgada.

14. Tiene causa en el mandato del artículo 273 del CPC, según el cual la sentencia definitivamente firme es ley entre las partes en los límites de a la controversia decidida y es vinculante en todo proceso futuro.

15. *Cfr.*, art. 647 del CPC: El decreto de intimación será motivado y expresará: El Tribunal que lo dicta, el nombre, apellido y domicilio del demandante y del demandado, el monto de la deuda, con los intereses reclamados; la cosa o cantidad de cosas que deben ser entregadas, la suma que a falta de prestación en especie debe pagar el intimado conforme a lo dispuesto en el Artículo 645 y las costas que debe pagar; el apercibimiento de que dentro del plazo de diez días, a contar de su intimación, debe pagar o formular su oposición y que no habiendo oposición, se procederá a la ejecución forzosa.

Referencias:

Abache, S. (2015). ¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014. En Academia de Ciencias Políticas y Sociales (Ed.), *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*, (Tomo III, p.p. 1767-1768). ACIENPOL.

Araujo- Juárez, J. (2014). *La Nulidad del Acto Administrativo*. Ediciones Paredes II, C.A.

Blanco-Uribe, A. (2016). *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios

Jurídicos N.º 115. Editorial Jurídica Venezolana.

Borjas, A. (1984) Comentarios al Código de Procedimiento Civil Venezolano, Tomo V. Ediciones Piñango.

Brewer-Carías, Allan R. (2000). *La Constitución de 1999*. Arte.

Carocca Pérez, A. (1998). *Garantía Constitucional de la Defensa Procesal*. Ediciones José María Boch.

Carta Africana Sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos, “Carta De Banjul”. Aprobada en fecha 27 de julio de 1981, durante la XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno de la Organización de la Unidad Africana, reunida en Nairobi, Kenya.

Cisneros Fariás, G. (2014). García de Enterría en Iberoamérica sus tesis más relevantes. En Brewer-Carías, Allan R., Parejo Alfonso, L., y Rodríguez Rodríguez, L. (Coords.), *La protección de los derechos frente al poder de la administración. Libro homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, (p.p. 26-47). Editorial Jurídica Venezolana.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. Gaceta Oficial N.º 5.908 Extraordinaria, de fecha 19 de febrero de 2009.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica” de 1969. Ley Aprobatoria publicada en Gaceta Oficial N.º 31.256, de fecha 14 de junio de 1977.

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950. Revisado en conformidad con el Protocolo N.º 11, fecha de entrada en vigor 1 de noviembre 1998. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1249.pdf>

Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948. Organización de las Naciones Unidas.

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario de 2020. Gaceta Oficial Extraordinario N.º 6.507, de fecha 29 de enero de 2020.

Decreto N.º 1.434 de fecha 17 de noviembre de 2014, con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N.º 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de

noviembre de 2014.

Fraga-Pittaluga, L. (2021). *La defensa del contribuyente*. Editorial Jurídica Venezolana.

García Amado, Juan A. (2023). *Argumentación Jurídica. Fundamentos teóricos y elementos prácticos*. Tirant to Blanch.

Gordillo, A. (2003). *Tratado de derecho administrativo*. Fundación de Derecho Administrativo.

Ley Aprobatoria del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Gaceta Oficial N.º 2.146 Extraordinario, de fecha 28 de enero de 1978.

Ley de Reforma Parcial del Código de Procedimiento Civil. Gaceta Oficial N.º 34.522, de fecha 2 de agosto de 1990, reimpreso por error material en la Gaceta Oficial N.º 4.209 Extraordinario, de fecha 18 de septiembre de 1990.

Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional. Gaceta Oficial N.º 1660 Extraordinario, de fecha 21 de junio de 1974.

Meier García, E. Aproximación a la Teoría Analítica del Derecho Tributario. En Badell Madrid, R., et. Al (Eds.), *Libro homenaje a Humberto Romero-Muci*, (Tomo II, p.p. 695-722). ACIENPOL, AVDT.

Pérez Luño, A. E. (2000). La seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia. *Boletín de la facultad de Derecho*, (15), 25-38

Perreti, M. (2004) *El Derecho a la Defensa. Derechos Humanos y Defensa Visión Constitucional y Procesal*. Ediciones Liber.

Robert, A. (2009). *Derechos sociales y ponderación*, 2^{da} edición. Fundación Coloquio Jurídico Europeo.

Romero-Muci, H. (2025). La desjudicialización de la ejecución de sentencias firmes en el contencioso tributario venezolano. En Pérez Salazar, G. (Comp), *IX Congreso Internacional de Derecho Procesal Constitucional. Impacto Del Derecho Procesal Constitucional En El Ordenamiento Jurídico. Homenaje a Rafael Badell Madrid*, (p.p. 173-240). Universidad

Monteávila.

Silva, J. G. (2016). El debido proceso en el Derecho sancionatorio. *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, (7), 779-800.

Turuhpial Cariello, H. (2021). *La actividad administrativa, Colección Manuales y Obras Generales*, N.º 4. Centro para la Integración y el Derecho Público.

Autor:

Julio César Díaz Valdez: Abogado Magna Cum Laude de la Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA). Especialista Cum Laude en Derecho Procesal de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Magister Cum Laude en Filosofía (Filosofía práctica) de la UCAB. Profesor (agregado) Universitario de Derecho Tributario de la UCAB. Miembro activo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Presidente de la Cámara de Comercio e Industrias del estado Bolívar 2023-2025.