

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL NUEVO PROCEDIMIENTO
DE COBRO DE CRÉDITOS FISCALES ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO VIGENTE**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Título de
Especialista en Tributos

Autor: Abg. María Virginia Marcano

Tutor: Dr. Frank Eduardo Rivas

Mérida, Abril 2018

AGRADECIMIENTOS

Terminar este Trabajo de Grado es la culminación de un largo tiempo de trabajo, estudio y esfuerzo, que hubiese sido muy difícil de lograrlo si no es con el apoyo y estímulo de muchas personas.

A Dios Todopoderoso y la Santísima Virgen, por iluminarme y guiarme durante este largo caminar.

Por encima de todo, gracias a mis padres Arminda Duran y Henry Marcano, por apoyarme siempre en mis decisiones, por inculcarme valores y haber procurado siempre lo mejor para mí.

A mi tutor Dr. Frank Rivas, por las acertadas recomendaciones y críticas, siempre desde una perspectiva positiva y constructiva, que permitieron que se mejorara sustancialmente el trabajo.

A mi compañero de vida Jean-Denis Rosales por su amor y apoyo incondicional, y ser parte esencial en el alcance de este logro, con sus conocimientos, consejos y ayuda.

Al personal del Postgrado en Ciencias Contables y equipo profesoral de la Ilustre Universidad de Los Andes, por brindarme la oportunidad de alcanzar una meta más.

A todas aquellas personas que de una u otra manera han compartido mi vida, durante el transcurso de estos últimos años, mi más sincero agradecimiento a su comprensión, estímulo y ayuda ya que todos son parte de mi existencia.

Con cariño...

María Virginia

ÍNDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE CUADROS	VI
LISTA DE GRÁFICOS	VII
LISTA DE TABLAS	VIII
RESUMEN	IX
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	4
EL PROBLEMA	4
Planteamiento del problema	4
Objetivos de la investigación	14
Objetivo General	14
Objetivos Específicos	14
Justificación	15
Alcance de la investigación	16
Limitaciones	16
CAPÍTULO II	17
MARCO TEÓRICO	17
Antecedentes de la investigación	17
Bases teóricas	23
Fundamento constitucional y legal de los tributos	23
Principios constitucionales del derecho tributario	24
Principios, Derechos y Garantías Constitucionales Procesales.	26

La Relación Jurídico Tributaria.	30
Elementos de la relación jurídica tributaria.	32
Sujetos ³²	
Objeto	33
Hecho imponible	35
Base imponible	38
Determinación de la obligación tributaria.	39
La determinación del sujeto pasivo.	41
Determinación Mixta	41
Determinación de Oficio	41
Determinación directa	43
Determinación sobre base presuntiva	44
Proceso de fiscalización y liquidación tributaria	46
Fase de requerimiento	51
Acta de reparo fiscal	51
Resolución Culminatoria del Sumario	53
Ejecución de Créditos Fiscales	55
Juicio Ejecutivo	55
Evolución del Juicio Ejecutivo	56
Requisitos del Juicio Ejecutivo	58
Título Ejecutivo	58
Requisitos del título ejecutivo	59
Naturaleza del Juicio Ejecutivo	59
Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales	60
Procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario	
promulgado en fecha 17 de octubre de 2001	61
Embargo de bienes	61
Intimación	62
Procedimiento de cobro ejecutivo establecido en el nuevo Código	
Orgánico Tributario promulgado en fecha 18 de noviembre de 2014	63

Intimación	64
Embargo	64
Remate	65
Prohibición de Enajenar y Gravar	65
Garantías	66
Bases legales	66
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	66
Código Orgánico Tributario	67
Código Civil venezolano	68
Código de Procedimiento Civil	69
CAPÍTULO III	70
MARCO METODOLÓGICO	70
Tipo de investigación	71
Población y muestra	72
Validez y confiabilidad	73
Procedimiento de recolección de datos	73
Análisis de datos	76
Sistema de variables	78
CAPÍTULO IV	80
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	80
CAPÍTULO V	139
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	139
Conclusiones	139
Recomendaciones	147
REFERENCIAS	150
ANEXOS	153

LISTA DE CUADROS

CUADRO	pp.
1. Sistema de variables	79
2. Sistema de categorías	164

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	pp.
1. Características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales.	81
2. Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Crédito Fiscales	83

LISTA DE TABLAS

TABLA	pp.
1. Comparación entre el juicio ejecutivo y el procedimiento de cobro ejecutivo.	133
2. Comparación de procedimientos a la luz de las fases procesales.	143

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL NUEVO PROCEDIMIENTO
DE COBRO DE CRÉDITOS FISCALES ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO VIGENTE.**

Autor: Abg. María Virginia Marcano Durán

Tutor: Dr. Frank Eduardo Rivas

Fecha: Abril 2018

RESUMEN

El cobro de créditos fiscales, es uno de los principales procedimientos por medio de los cuales la Administración Tributaria, ejerce sus facultades de recaudación de tributos. La presente investigación se enmarca en el Derecho Tributario venezolano, desarrollando el conjunto normativo que regula la relación jurídica que existe entre el Estado, configurado como sujeto activo y los contribuyentes o responsables como sujetos pasivos obligados al cumplimiento de la obligación tributaria originada. Se hace referencia a los principios constitucionales tributarios que rigen la relación jurídica tributaria que deben ser respetados para ambos sujetos de la obligación, en particular al sujeto pasivo, tomando en cuenta que el Estado, como sujeto activo, a través de la Administración, es quien ejerce el poder de imperio contra aquel. En virtud de este planteamiento, la presente investigación tiene como objetivo general realizar un análisis del cumplimiento de estos principios en el desarrollo del cobro de créditos fiscales, contemplado en el nuevo Código Orgánico Tributario como un procedimiento llevado a cabo netamente en vía administrativa. En este sentido, la investigación se desarrolla siguiendo el diseño de investigación documental, de tipo analítico, utilizando técnicas de análisis documental y análisis de contenido, siendo los instrumentos para la recolección de datos la ficha, unidades de almacenaje y guías de observación. Finalmente se considera que los principios constitucionales tributarios son de vital importancia en la relación jurídica tributaria, que deben estar presentes en cualquier acto realizado por los sujetos de la relación, en particular deben ser respetados por la Administración Tributaria cuando lleva a cabo procedimientos de determinación de la obligación tributaria y ejerce el poder de imperio que la Ley le otorga para la recaudación tributaria, tomando en cuenta que si estos son omitidos se están lesionando derechos fundamentales de tutela jurídica efectiva del sujeto pasivo tributario.

Palabras claves: Actividad Tributaria, Principios Tributarios, Procedimiento Ejecutivo, Crédito Fiscal, Derecho a la Defensa.

INTRODUCCIÓN

En la historia reciente venezolana, se denota un evidente cambio por parte de la política financiera del Estado sobre el manejo de los ingresos y gastos públicos, observando que se le ha dado preeminencia a los recursos de origen fiscal sobre los recursos originarios de la economía venezolana, los cuales se referían fundamentalmente a la dependencia de la explotación y exportación del petróleo y sus derivados.

En este sentido, comienzan a explorarse nuevas fuentes de ingresos para el erario público, que permitan dar cumplimiento a las funciones y actividades del Estado en pro de los ciudadanos y el bienestar común, encontrando en los tributos esa fuente de carácter fiscal por medio de la cual se obtienen recursos derivados de la propia actividad económica de los particulares en conjunto con su deber de coadyuvar con las cargas públicas.

A la luz de estas ideas, el Estado busca perfeccionar los mecanismos a través de los cuales pueda ejercer su imperio y las facultades de recaudación tributaria, tomando en cuenta, que si los recursos de fuente fiscal van a ocupar el primer escalafón dentro del presupuesto nacional, los mismos deber ser de tal magnitud que permitan cubrir en gran parte, las necesidades sociales, y es por ello que el Fisco ha venido acrecentando paulatinamente la recaudación, en la búsqueda y obtención de mayores ingresos tributarios.

Desde este punto de vista, el Estado no sólo ha procurado alcanzar la recaudación eficiente, por medios no contenciosos que se dirigen a un cumplimiento voluntario de la obligación tributaria por parte del contribuyente, sino también ha desarrollado procedimientos de ejecución de créditos fiscales a favor de la Administración, en los casos se verifique un incumplimiento del contribuyente y que

deben ser exigidos por cuanto el Estado no puede ser inerte en materia de recaudación tributaria.

Así las cosas, esta exigencia de cumplimiento, fue llevada a cabo en principio por el procedimiento de ejecución de créditos fiscales que establece el Código de Procedimiento Civil, tomando en cuenta que para el momento de entrada en vigencia del Código no se había establecido ningún tipo de norma tributaria que regulara la materia, ni Tribunales con competencia exclusiva de ella.

Esta situación se mantuvo hasta el 2001, fecha en que entra en vigencia un nuevo Código Orgánico Tributario, que establece un procedimiento de ejecución de créditos fiscales, a ser llevados en sede Contenciosa Tributaria, y de carácter eminentemente fiscal, en el cual se derogan las disposiciones que el Código Orgánico Tributario de 1994 establecía sobre la materia y deja sin efecto las disposiciones del Código de Procedimiento Civil sobre la ejecución de créditos, ordenando la creación de Tribunales Contenciosos Tributarios y que estas ejecuciones se trasladen de la jurisdicción ordinaria a la jurisdicción tributaria.

Ahora bien, esta regulación se mantuvo vigente hasta el año 2014, oportunidad en la cual es promulgado un nuevo Código Orgánico Tributario, que establece en su cuerpo normativo un procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, desarrollado netamente en sede administrativa y que cambia radicalmente la forma en que se venía llevando la ejecución de créditos, que si bien, sigue la línea de recaudación máxima, deja entrever una gran incertidumbre en relación al cumplimiento de los principios constitucionales tributarios y los principios procesales, vitales en cualquier procedimiento, independientemente de la sede en que se efectúen.

Por tal motivo, en el presente estudio se quiere analizar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el referido procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente, en el que se involucran por una parte, derechos y bienes del contribuyente y los tributos que deben ser pagados obligatoriamente al Estado, por otra.

La estructura de este trabajo de investigación es desarrollada en cinco capítulos:

El capítulo I se refiere al planteamiento del problema, la formulación de los objetivos, la justificación, los alcances y límites de la investigación.

En el capítulo II, marco teórico, se establecen los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y legales de la investigación.

En el capítulo III, se exponen los procedimientos metodológicos llevados a cabo en la investigación, así como el tipo de estudio, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, procesamiento y análisis aplicados para el alcance de los objetivos de la investigación.

En el capítulo IV se estudia a profundidad y exhaustivamente el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el desarrollo del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, por medio de un análisis cualitativo de la observación documental aplicada a cada aspecto de los objetivos específicos de la investigación.

El capítulo V es contentivo de las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

Finalmente se presentan las referencias utilizadas y anexos de la investigación.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Planteamiento y formulación del problema

En Venezuela, el Sistema Tributario ha estado en constante evolución en el devenir histórico, considerando que, en las últimas décadas los ingresos de fuente tributaria comienzan a establecer una brecha con la renta petrolera como principal elemento generador de recursos económicos para la Nación, por cuanto el Estado moderno tiende a constituir un ordenamiento jurídico destinado a encontrar y aplicar recursos novedosos, que le permitan cubrir las necesidades y los fines para los cuales ha sido creado, visto que en la medida en que la sociedad y el Estado venezolano avanzan, tales necesidades se incrementan en proporción superior al crecimiento del propio ordenamiento jurídico que las regula, por lo cual, este debe hallar recursos para cubrir mayores gastos, que implican la búsqueda de nuevas formas de ingresos, distintos de la exportación de petróleo y sus derivados.

De lo señalado se deriva, que los recursos de fuente tributaria son obtenidos por el Estado a través de su poder de imperio sobre los contribuyentes, con la finalidad de hacer cumplir la obligación tributaria que surge de la relación jurídica entre los sujetos (Estado y contribuyente), en las formas que determina la ley que rige esta relación, en la que existen obligaciones y derechos de los particulares para con el Estado y de este hacia los particulares, lo que la hace fundamentalmente una relación de Derecho.

En efecto, el poder de imperio que ejerce el Estado es el elemento integrador y constitutivo de los recurso tributarios, tal como lo indica Jarach (2007) “Característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de

la Ley, siendo esta, a su vez, fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas.”(p.370).

En correspondencia con lo mencionado por el autor, el Estado como sujeto activo (acreedor) de la relación tributaria ejerce plenas facultades para exigir de los sujetos pasivos, el cumplimiento cabal de las obligaciones para con este, siempre en estricto apego a la Ley, que establece el marco de referencia dentro del cual se desarrolla la actuación del Estado, teniendo el derecho de exigir el pago de los tributos, actuación que se configura al mismo tiempo en el deber jurídico de cobrar el mencionado tributo que ha nacido por voluntad de la Ley a la cual el Estado debe adaptar sus recursos.

Se puede observar, que bajo esta perspectiva el Estado es meramente un Estado Constitucional, y los recursos tributarios se ciñen a ser coercitivos, visto que el poder que ejerce sobre los contribuyentes encuentra su límite en la Constitución y la Ley, puesto que las mismas generan las obligaciones a cumplir, la forma en que deben ser cumplidas, y los recursos con los que cuenta el Estado para hacerlas cumplir coercitivamente, asumiendo evidentemente que el incumplimiento acarrea las sanciones que la propia ley prevé.

Por consiguiente, la Ley es la fuente de la obligación tributaria, que le imprime un carácter coercitivo unilateral, por cuanto la actividad para exigir y garantizar su cumplimiento es exclusiva del Estado, quien es encargado de destinar los recursos obtenidos a través de los tributos para el cumplimiento del fin público. También es de considerar que la supremacía sobre las facultades del Estado en materia de recaudación tributaria y los fines del mismo se encuentra en la Constitución Nacional contentiva de la normativa destinada a organizar el poder del Estado.

Rodríguez (1992), señala que

La Constitución «en sentido material» (G. Jellinek) está formada por aquellas normas jurídicas que definen los órganos supremos del Estado, determinan la forma de su creación, su relación recíproca y su ámbito de actuación y fijan, además, la posición básica del individuo en relación con el poder del Estado. (p. 10).

En este orden de ideas, la actuación del Estado en todos los ámbitos de la vida social, esta reglada por la Constitución y la Ley, estando la actividad tributaria enmarcada en esta regulación jurídica, asegurando que se mantenga el equilibrio político y financiero, al igual que la independencia y autonomía de los poderes públicos, a quienes la propia Constitución otorga competencias limitadas, por cuanto cada Poder tiene facultades expresas en materia tributaria relacionadas con aquellas necesidades que vayan a cubrir, a través de los ingresos de fuente tributaria.

Sin embargo, la actividad tributaria exclusiva del Estado no es absoluta, por cuanto, al estar constitucionalizada, encuentra su límite en la norma jurídica, visto que la misma otorga poderes y a su vez establece principios constitucionales que están destinados a garantizar jurídicamente los derechos de los particulares frente al Estado, recordando que la relación tributaria implica derechos y deberes tanto para el Estado como para los contribuyentes, reflejándose de esta forma el imperio de la Constitución y la Ley sobre la actividad tributaria y financiera a la cual el Estado se encuentra sometido.

Bajo esta perspectiva, se denotan dos escenarios que actúan en paralelo, siendo el primero, el poder de imperio del Estado sobre los particulares a quienes les exige coercitivamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y el segundo el poder absoluto de la Ley sobre el mismo Estado a quien limita en el ejercicio de coerción sobre los particulares, logrando un equilibrio de derecho y justicia. Visto de esta forma es la normativa legal la única reguladora de la actividad tributaria.

Tomando en cuenta estas consideraciones, es importante destacar, que en la relación jurídica tributaria, no son sólo importantes los sujetos de la misma, a saber

Estado y contribuyente, sino también es necesario determinar cuál es el punto de nacimiento de esta relación, visto que debe materializarse el hecho imponible de la misma, que se debe circunscribir al presupuesto que la Ley genera, a fin de determinar el tributo a exigir, ya que no se puede generar la obligación si no se concreta en la realidad el hecho imponible, el cual no nace por sí sólo, sino por voluntad de la Ley. En la relación jurídica tributaria, es de vital importancia establecer la conexión de los hechos que ocurren en la realidad con el supuesto legal de la obligación.

Jarach (2007) señala que “desde el punto de vista jurídico el objeto de la relación tributaria obligacional, es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo.” (p. 379), evidenciando así la consitucionalizacion y legalización de la actividad tributaria del Estado, ejercida a través de la Administración Tributaria, por cuanto le queda prohibido pretender el pago de aquellas prestaciones que no estén establecidas claramente en la Ley, ya que, sólo pueden exigirse los tributos nacidos de la Constitución y la Ley, dentro de las esfera del derecho tributario material.

Como consecuencia de esta relación jurídica, se le otorgan al Estado potestades tributarias, pertenecientes a la potestad administrativa, como una facultad discrecional de la Administración para imponer deberes a los administrados, que se despliega con la finalidad de lograr el cumplimiento del derecho material o sustantivo, cuyo objeto, en este caso, es la obligación tributaria, en la que el sujeto activo es la Administración Pública y el pasivo está conformado por los contribuyentes y responsables, reales o presuntos.

Partiendo de la idea, en la que el Estado a través de la Administración Pública, y en concreto de la Tributaria sólo puede exigir el cumplimiento de las obligaciones preceptuadas en la Constitución y la Ley, se deriva entonces la preponderancia de la actuación que en la materia tienen dos Poderes Públicos fundamentales, como lo son el Legislativo y el Ejecutivo, ya que, efectivamente el Poder Legislativo es el facultado y responsable de la creación de la leyes, y en consecuencia es quien le da origen a los

tributos, cuyo cumplimiento es exigido a los particulares, fijando el supuesto de hecho en el cual se deben enmarcar sus actuaciones, para generar la obligación tributaria, al igual que la forma de su cumplimiento y el procedimiento para su exigencia.

En este orden de ideas, al lado del Poder Legislativo se encuentra el Poder Ejecutivo, quien actúa como un mandatario de lo que aquel le indica hacer, puesto que este último va a poner en marcha toda la estructura y maquinaria administrativa con la que cuenta para hacer cumplir la Ley, creada como ya se ha indicado, por el Poder Legislativo, comportándose como un ejecutor de leyes presupuestarias y tributarias, a nivel nacional, estatal y municipal.

De tal concepción, se puede decir que las facultades de administración tributaria que ejerce el Estado encuentran su asidero jurídico en el ámbito de la distribución de facultades entre Poderes, Legislativo y Ejecutivo, tal como lo señala Corral (s.f) “dicha potestad consiste en un mandato imperativo de carácter representativo, en virtud del cual, el Poder Legislativo atribuye a la administración tributaria la potestad de recaudar los tributos”. (p.59).

En concordancia con el autor, la principal facultad tributaria que se le atribuye a la Administración Pública, es la potestad tributaria de recaudación, caracterizada por ser abstracta e irrenunciable, visto que, está dirigida a todos aquellos sujetos que desplieguen una actuación que esté en concordancia con el supuesto de hecho que la Ley ha pautado para concebir la obligación tributaria, y exigirle como consecuencia a su actuación, el debido pago de los tributos originados, por lo que no existe un obligado en concreto.

De igual forma, es irrenunciable visto que, como fue mencionado anteriormente, lo que constituye un derecho a exigir el pago del tributo, también es un deber de la Administración Tributaria, por cuanto no puede renunciar ni negarse a la exigencia del cumplimiento de aquellas obligaciones que la Ley ha generado y para lo cual le ha otorgado facultades.

En línea con las ideas precedentes, la Administración Tributaria ejerce las facultades de recaudación, dentro de la política financiera y fiscal del Estado, pautada para el cumplimiento de los fines del mismo, tal como lo indica Sainz de Bujanda (s/f) “la recaudación del impuesto queda objetivamente limitada a lo estrictamente indispensable para la cobertura de las necesidades financieras públicas, tal como resulte de las obligaciones asumidas por el Estado en el Presupuesto” (p. 196), considerando que efectivamente el Estado ejecuta sus facultades de recaudación para obtener los recursos que necesita para un funcionamiento eficiente y eficaz, trasladando la carga presupuestaria de los recursos originarios ya agotados, a los recursos de fuente tributaria.

Por lo tanto, al momento de ejercer sus facultades de recaudación tributaria la Administración se ciñe al procedimiento legal establecido, siendo el primero de tipo voluntario y otro de tipo forzado u obligatorio. Se da preeminencia a la recaudación voluntaria, ya que, si bien es cierto que, el cobro de los tributos deviene del poder de imperio del Estado sobre el contribuyente, también es cierto que es un deber constitucional la colaboración de todos los ciudadanos con los gastos y cargas públicas, al cual todos los particulares se encuentran sometidos, siendo el impuesto el instrumento fundamental de la acción administrativa que incide en el ámbito de la vida social.

El segundo elemento procedimental, lo configura aquel a través del cual la Administración Tributaria exige el pago del crédito fiscal que tiene a su favor, de forma forzosa en los casos en que el contribuyente obligado no lo hace voluntariamente, toda vez que debe desplegar todas las actividades necesarias para hacer cumplir la normativa legal, siendo su deber el cobro de los tributos que deben ser correctamente utilizados para el cumplimiento de los fines del Estado.

De lo señalado se deriva que, en cualquiera de los casos el fin último es la recaudación tributaria para la obtención de recursos públicos, por parte del Estado, siendo considerado como un Estado social y de derecho, constitucionalizado, ya que al

ejercer las facultades de recaudación, encuentra los límites de su actuación en la Constitución Nacional y en la Ley generadora de los tributos. A este referente indica Sainz de Bujanda (s/f) que

....si el Estado define con exactitud los hechos generadores del crédito fiscal y señala imperativamente la extensión de las prestaciones pecuniarias en que se concretan las obligaciones tributarias, el sujeto pasivo de la imposición adquiere paralelamente el derecho a que no se le exija más de aquello a que legalmente viene obligado.(p. 198).

En función de dicha aseveración, el Estado está en plenas facultades de exigir el pago del crédito fiscal que ha determinado, haciendo uso de todos los poderes conferidos para ello, pronunciándose acerca de la existencia de una obligación impositiva, precisando la persona obligada y el grado de responsabilidad que tiene, al igual de cuantificar el hecho imponible y el monto de la obligación que configura el crédito fiscal exigido por el Estado, como sujeto activo de dicho crédito.

Por consiguiente, la Constitución y la Ley establecen los límites dentro de los cuales se desarrolla la actuación de la Administración Tributaria en la ejecución de los créditos fiscales a su favor, por cuanto prescribe una serie de principios constitucionales, siendo el principal de ellos el principio constitucional de legalidad, encausando la acción administrativa en el área fiscal.

Por su parte, Rodríguez (1992) destaca que “la Constitución incorpora o recibe instituciones o conceptos elaborados por el Derecho financiero, elevándolas a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado.” (p.11), tomando en cuenta que efectivamente los particulares deben estar protegidos ante el poder del Estado, que en algunas ocasiones puede extralimitarse, afectando los derechos personales y patrimoniales de los contribuyentes, pues no se puede dejar de lado que el Estado ejerce su poder sobre estos, pero a su vez se encuentra sometido al imperio de la Ley, haciéndolo un Estado de Derecho.

Visto así el asunto, dentro de los elementos de la potestad de recaudación de la Administración Tributaria, se encuentra la ejecución de los créditos fiscales que tiene a su favor, cuyo procedimiento se especifica claramente en la norma tributaria, más en

concreto, en el Código Orgánico Tributario, siendo después de la Constitución, la fuente primaria de las obligaciones tributarias, que cuenta con una naturaleza particular, ya que contiene el derecho material o sustantivo, e incluye en su cuerpo el derecho adjetivo o procesal, considerando que establece los elementos de la obligación tributaria, los deberes y derechos de los particulares, las potestades de determinación y recaudación que tiene la Administración Pública, y a su vez señala toda la serie de procedimientos tanto administrativos como jurisdiccionales que se deben seguir, por la Administración y los particulares en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones, y en la defensa de sus correspondientes derechos.

En particular, en el que respecta a los créditos fiscales, generados a favor de la Administración Pública, el Código Orgánico Tributario, señala claramente cuál es el procedimiento que se debe seguir para hacerlos efectivos, ya que se encuentran comprometidos, como es evidente en materia fiscal, derechos patrimoniales de los particulares, por lo que en este procedimiento debe garantizarse el exacto cumplimiento de los principios fundamentales de los tributos y la constitucionalidad del procedimiento, que se ajuste cabalmente a los preceptuado en la norma.

En este orden de ideas, el Código Orgánico Tributario, establece el régimen jurídico aplicable al procedimiento de ejecución de créditos fiscales, debiendo precisar que el Código Orgánico Tributario que entró en vigencia el 17 de octubre de 2001, rigió toda la materia relativa a la ejecución de créditos fiscales y sus procedimientos, en una mixtura de la actividad de la Administración Tributaria, propia del Poder Ejecutivo con la actividad jurisdiccional, objeto del Poder Judicial, ya que contemplaba en su Título VI, relativo a los Procedimientos Judiciales, el Capítulo II del Juicio Ejecutivo, que desarrollaba el procedimiento a seguir por la Administración para exigir el cobro de los créditos a su favor, el cual fue llevado como un procedimiento netamente judicial ante el Tribunal Contencioso Tributario.

Con base a lo descrito, al iniciarse el juicio ejecutivo por vía jurisdiccional se garantizaba la imparcialidad del árbitro, siendo este, un Juez Contenciosos Tributario, quien determinaba en una instancia judicial la existencia o no del crédito fiscal exigido y su concreción en tiempo, contenido y sujetos involucrados. Se reflejaba en este caso

la independencia de los Poderes Públicos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, tomando en cuenta que, el constituyente y el legislador tributario establecen el supuesto para el nacimiento de la obligación, la forma de cumplirla y los términos en que el crédito fiscal es exigido por la Administración Tributaria, al igual que el conjunto de principios tributarios que deben ser garantizados en la defensa del contribuyente.

En este mismo orden, el Poder Ejecutivo, hacía uso de sus potestades otorgadas por Ley para la exigencia de la obligación tributaria y dado el caso, del crédito fiscal, y en el marco de estas potestades para la ejecución de los créditos debía obligatoriamente acudir a los órganos del Poder Judicial, representados por los Tribunales de la República, en específico los Contenciosos Tributarios. Reflejándose así el sistema organizativo en que se encontraban estos Poderes, estructurados según lo establece la Constitución.

Al entrar en el campo jurisdiccional, la Administración Pública declara someterse al procedimiento judicial para la ejecución del crédito y a la decisión que tome el correspondiente Tribunal, encargado de hacer cumplir todas las fases procesales tributarias relativas al caso en concreto y evidentemente al cumplimiento de los principios procesales y tributarios, a favor de ambas partes, que se someten a la justicia, entre ellos, el principio de legalidad, igualdad, proporcionalidad, justicia tributaria, no confiscatoriedad del tributo, autonomía, brevedad procesal, lealtad y probidad procesal, publicidad, destinados a lograr un proceso claro y transparente, no sólo para los involucrados sino para los particulares en general.

Sin embargo, la evolución histórica del sistema tributario, trajo consigo en los últimos años una reforma tributaria, en la que se encuentra incluida la reforma al Código Orgánico Tributario, promulgada en Gaceta Oficial N° 6152 Extraordinaria de fecha 18 de noviembre de 2014, y que rige la materia en los actuales momentos. Este nuevo Código contiene cambios profundos en materia tributaria, tanto sustantiva como adjetiva, además de tener la particularidad de haber sido promulgado por el Poder Ejecutivo a través de un Decreto- Ley y no por el Legislativo, quien se encuentra destinado en virtud de la importancia de la materia, a sancionar y promulgar cualquier

reforma que se haga sobre esta, destacando que no se trata de una mera reforma sino de un nuevo Código.

En lo relativo a la ejecución de créditos fiscales, el nuevo Código Orgánico Tributario, establece un procedimiento totalmente diferente al que se venía llevando según el Código anterior. El título VI es titulado De los Procedimientos Judiciales, el Cobro Ejecutivo y las Medidas Cautelares, reflejando en un primer momento la separación que se realiza entre los procedimientos judiciales y el cobro ejecutivo, marcando una distinción entre ambos, lo que denota que el capítulo II del referido Título, Del Cobro Ejecutivo, ya no se considera como un procedimiento judicial, sino como un procedimiento diferente, exclusivo totalmente de la Administración Tributaria.

Con base a lo anterior, se generan un cúmulo de interrogantes al respecto de la ejecución de créditos fiscales, por cuanto, bajo la nueva norma tributaria, la Administración se convierte en acreedor y ejecutor del crédito fiscal al mismo tiempo, con prescindencia absoluta de un árbitro imparcial, que en el Código anterior estaba representado por el Poder Judicial.

En vista de estas circunstancias, queda a consideración de la Administración Tributaria, el cumplimiento del correcto procedimiento para la ejecución de los créditos fiscales, que ya no es denominado ejecución sino cobro de créditos, que puede dejar al contribuyente en un estado de indefensión frente a la Administración Tributaria, quien despliega todas sus facultades y poderes para ir contra este en la exigencia del cumplimiento de la obligación tributaria, quien se ha quedado en la orfandad jurídica, puesto que no tiene un órgano imparcial al cual acudir.

Es por ello, que en este estudio se plantea profundizar en el tema del derecho tributario sustantivo y adjetivo, en particular la materia relativa al crédito fiscal, conocer detalladamente el procedimiento a seguir para la ejecución del mismo, y establecer el cumplimiento de los principios tributarios y procesales en las actuaciones seguidas por la Administración Tributaria, que ahora tiene el poder absoluto para el cobro del crédito y puede extralimitarse en sus potestades, debiendo verificar si se mantiene o resquebraja el imperio de la Constitución y la Ley sobre su actuación.

La investigación tiene como finalidad conocer si en el procedimiento para el cobro de créditos fiscales contemplado en el nuevo Código Orgánico Tributario se garantiza el cumplimiento de los principios fundamentales tributarios, consagrados en la Constitución Nacional, determinando luego las consecuencias jurídicas que pueden originarse si en el procedimiento, ahora netamente administrativo, llevado por la Administración Tributaria, se violan los derechos y principios constitucionales en la defensa del contribuyente.

Tal situación hace eminentemente necesaria la consecución de un estudio que permita dar respuesta a las siguientes interrogantes.

- 1) ¿Cuáles son las características del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario?
- 2) ¿Cuál es la comparación entre el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales Anterior con el Nuevo Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales?
- 3) ¿Cuáles son las consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el Contribuyente?

Objetivos de la investigación.

Objetivo General

Analizar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Objetivos específicos.

1. Identificar las características del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.
2. Comparar el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales contemplados en el Código Orgánico Tributario vigente.

3. Determinar las Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.

Justificación.

Con la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario, se observa un cambio profundo en la regulación jurídica tributaria, no sólo sustantiva, sino adjetiva, se plasman cambios en el paradigma tributario, ampliando las potestades de la Administración Tributaria sobre el control, determinación, recaudación y ejecución de los tributos.

De igual forma, entre los cambios presentados en la reforma tributaria se encuentra el nuevo procedimiento para el cobro ejecutivo de créditos fiscales, que se transforma de un juicio que se desarrollaba en sede jurisdiccional a un procedimiento que inicia y finaliza en vía administrativa, por ello es necesario realizar un estudio sobre este nuevo procedimiento, visto que, según como se plantea en la norma tributaria, la Administración Tributaria, funge como sujeto activo de la relación jurídico tributaria y su vez se convierte en árbitro dentro del proceso, es decir, va a acudir a sus propias instancias administrativas para determinar si tiene o no derecho al crédito fiscal.

En virtud de estas consideraciones se justifica el presente estudio, que tiene por finalidad analizar si en el nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales se cumplen o no los principios tributarios y procesales, que amparan al contribuyente en su defensa ante la Administración Tributaria.

Finalmente, el resultado de la presente investigación puede ser el punto de partida de futuras investigaciones, fundamentalmente aquellas realizadas en el diseño de investigación de campo, que profundicen en el tema y en la forma en que son llevados los procedimientos, tomando en cuenta que reviste gran importancia e interés para el campo de los Tributos y el Derecho Procesal Tributario.

Alcance y limitaciones de la investigación.

La presente investigación tiene por finalidad estudiar el nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales, comparándolo con el juicio ejecutivo de créditos fiscales que se encontraba vigente hasta el año 2014, así como analizar posteriormente si en el nuevo procedimiento, que ahora se lleva en vía administrativa se cumplen o se lesionan los principios y garantía tributarias, en la defensa del contribuyente.

Las limitaciones se encuentran en obtener información sobre los procedimientos de cobro de créditos fiscales llevados hasta ahora por la Administración Tributaria.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Una vez definido el problema objeto de la investigación y delimitados los objetivos generales y específicos, que se buscan alcanzar durante la misma, es necesario establecer los fundamentos teóricos que fundamentan la presente investigación.

Antecedentes de la Investigación.

Con la finalidad de bosquejar la información documental recabada en relación al cobro de créditos fiscales, y el cumplimiento en este de los principios tributarios y procesales, se aborda el trabajo de investigación llevado por Quintero (2006) titulado *Limitaciones procesales del derecho a la defensa en la ejecución de créditos fiscales aduaneros*, en la que se examina el derecho a la defensa de los contribuyentes, en el procedimiento de Juicio Ejecutivo contemplado en el Código Orgánico Tributario, vigente desde el año 2001, se revisan los derechos y deberes del Estado en la exigencia del pago de los créditos fiscales, haciendo énfasis en el derecho de los contribuyentes frente al Estado. En el marco de este Derecho a la defensa, se establecen cuáles son los principios constitucionales que prevalecen y deben ser garantizados dentro del Procedimiento Ejecutivo, en todo estado y grado del proceso.

De igual forma, enmarca la ejecución de créditos fiscales en el ámbito del Derecho Procesal, especialmente el Derecho Procesal Tributario, entendido como el conjunto de normas adjetivas que buscan la resolución de los conflictos de carácter jurídico que se suscitan entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes, como

sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, que conforman las partes en el proceso, entre ellos la ejecución de créditos.

El mismo autor señala, que efectivamente se encuentran limitaciones a la defensa del contribuyente en materia de ejecución de créditos fiscales, visto que el legislador lo contempla como un procedimiento más, pero que contiene vacíos que no han sido suplidos hasta la fecha de la investigación, considerando que debe existir un procedimiento especial para tal fin.

En relación a los principios constitucionales tributarios, el estudio realizado por Fernández (2000) *Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en materia Tributaria*, expone los deberes de los particulares de contribuir con las cargas públicas y el pago de los tributos, que establece el legislador constitucional, siendo la carga el género y el tributo una especie dentro de ella, ya sea sobre los bienes o las personas.

Al hablar en estos términos, se establece que a la par del cumplimiento de deberes tributarios del contribuyente se encuentran principios constitucionales que lo protegen frente a la Administración Tributaria, considerando que los más importantes son el principio de legalidad tributaria, igualdad tributaria, proporcionalidad tributaria, justicia tributaria y no afectación específica, establecidos con la finalidad de garantizar la defensa de los derechos de los contribuyentes frente al Estado.

Más adelante concatena estos principios tributarios, al entender que deben estar presentes y ser cumplidos a cabalidad en cada procedimiento llevado a cabo por la Administración, al exigir el pago de tributos, ya que no pueden exigirse tributos que no estén contemplados en la Constitución y la Ley, estableciendo una proporción entre la carga tributaria y los elementos con los que se vincula, como la capacidad contributiva del sujeto y el monto de la obligación, garantizando consecuentemente el principio de igualdad.

Finalmente, realiza un análisis entre la doctrina y la jurisprudencia de Europa y Estado Unidos, determinando que cada legislador constituyente da preeminencia a que los órganos tributarios del Estado, garanticen a los contribuyentes el derecho a la

defensa y plantea los principios constitucionales como norte a seguir en la actividad pública.

En el marco de estudio de los principios constitucionales dentro de la tributación, Cano (2012), en su trabajo titulado *Evolución de los Principios Constitucionales en los Treinta Años de Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*, desarrolla la forma en que ha avanzado la inclusión de los principios constitucionales en las diferentes Constituciones venezolanas y los Códigos Orgánicos Tributarios promulgados durante los últimos treinta años, refiriéndose particularmente al principio de seguridad jurídica, configurado como el elemento integrador y garante del apego a la constitucionalidad en Venezuela.

En este orden de ideas, desarrolla un método deductivo al explicar la preeminencia de los principios generales del derecho sobre la esfera jurídica venezolana, los cuales han sido plasmados en la Constitución Nacional, para luego destacar la importancia de los principios de seguridad jurídica, igualdad, presunción de inocencia, la capacidad contributiva, no confiscatoriedad y la defensa, que rigen las actuaciones en el mundo tributario, y que por ende son consagrados tanto en la Constitución como en el Código Orgánico Tributario.

Desde esta perspectiva, la autora señala el principio de seguridad jurídica como el eje central de su investigación, al indicar que el mismo es un supra principio constitucional, rector de todo el sistema jurídico, incluido el tributario, pero que en diversas oportunidades es trasgredido, llegando a ser inútil su consagración en los textos legales.

Siguiendo con la investigación, la autora describe la configuración de los principios constitucionales tributarios consagrados en la Constitución de 1961 y los Códigos Orgánicos Tributarios vigentes bajo su imperio, a saber el promulgado en 1981 y sus sucesivas reformas en 1983 y 1994. Dentro de esta regulación jurídica tributaria se identifica la consagración constitucional de los principios de capacidad, progresividad, justicia, equidad, reserva legal, irretroactividad, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad, los cuales se consagran también en los Códigos Orgánicos Tributarios de fecha ya mencionada, excepto el principio de capacidad contributiva,

toda vez que la norma tributaria establecía un porcentaje exagerado en los intereses moratorios por incumplimiento de la obligación tributaria, así como también el cobro de intereses compensatorios e indexaciones, que al aplicarse en materia tributaria, resultan ser claramente inconstitucionales a la luz de la Constitución de 1999.

Posteriormente, se realiza un estudio a los principios constitucionales consagrados en la Constitución de 1999 y el correspondiente Código Orgánico Tributario promulgado en 2001, al revelar que la referida carta magna ratifica los principios ya establecidos en codificaciones anteriores a su entrada en vigencia, observando en el texto constitucional la creación de la sección referente al sistema tributario venezolano, que establece la regulación constitucional tributaria y por tanto los principios que la rigen. En el nuevo texto constitucional se incluye el principio de capacidad que anteriormente no se identificaba con claridad y que la autora considera como punto central de la justa distribución de las cargas, siendo complementado por el de progresividad y no confiscatoriedad.

De igual forma, el Código Orgánico Tributario, promulgado en 2001 como consecuencia de la quinta disposición transitoria de la Constitución Nacional, acoge los principios tributarios ya mencionados, procurando la creación de nuevos procedimientos más expeditos que garanticen la defensa, justicia, equidad y legalidad.

Finalmente la autora determina, que todos los principios constitucionales tributarios, establecidos constitucional y legalmente, representan las columnas que sirven de base al principio de seguridad jurídica, el cual depende de estos, y del que lamentablemente no es suficiente su codificación, si existe un incumplimiento reiterado por parte del Estado en su actividad tributaria. Bajo esta premisa, indica que corresponde al Poder Ejecutivo y al Poder Legislativo, conjugar sus actuaciones para alcanzar un cumplimiento adecuado del principio de seguridad y garantizar la constitucionalidad del sistema tributario, toda vez, que es no es suficiente la sistematización de los principios constitucionales tributarios, si su eficiencia y eficacia no se alcanza, siendo trasgredidos por los órganos encargados de su cumplimiento.

Se concluye que la investigación realizada, identifica los principios constitucionales tributarios que informan el sistema tributario venezolano, y que

consecuencialmente deben ser cumplidos en los procedimientos realizados por la Administración Tributaria y los Tribunales de la República, debiendo contrastarse los mismos con la práctica que se lleva a cabo en la realidad fáctica.

Siguiendo la idea de los principios constitucionales, Jara (2014), en su Tesis titulada *El Juicio Ejecutivo de Menor Cuantía: Principios de legalidad y procedencia*, desarrolla la importancia y necesidad de apegar el juicio ejecutivo a lo establecido en la Ley y la Constitución, bajo los parámetros del Principio de Legalidad Constitucional.

Dentro de la investigación, desarrolla ampliamente el procedimiento ordinario en todos sus grados e instancias, destacando el cumplimiento del principio de legalidad en el mencionado procedimiento, así como la procedencia del mismo dependiendo del caso que le ocupe, realzando un contraste entre el devenir fáctico del procedimiento y la norma que lo regula, en este caso, el Código de Procedimiento Civil.

A continuación, compara el juicio ordinario y el juicio ejecutivo, dando relevancia a la presencia del principio de legalidad y procedencia en ambos, y de estos juicios con el juicio ejecutivo de menor cuantía, el cual representa una tercera categoría procesal. Para ello efectúa una descripción del este último juicio, objeto de estudio en la investigación.

De seguido, realiza el análisis de los datos recabados por medio de técnicas cualitativas y cuantitativas y determina, que la legislación Ecuatoriana confunde el procedimiento ejecutivo con el ordinario, y que allí se verifica un incumplimiento al principio de legalidad, por cuanto se resuelven ciertas controversias por procedimientos que la Ley no ha previsto para ello.

Como punto culminante del trabajo, propone una reforma al Código de Procedimiento Civil de Ecuador, para que se cumpla efectivamente el principio de legalidad, de vital importancia en cualquier legislación y cualquier procedimiento independientemente de su naturaleza civil o tributaria.

Conclusivamente, la tesis revisada presenta la necesidad de cumplimiento de los principios constitucionales para que los procedimientos tributarios sean considerados legales, constitucionales, eficaces y eficientes, garantizando

principalmente el debido proceso al contribuyente y por tanto es posible proponer reformas a la norma tributaria, cuando esta no cumpla con los principios tributarios.

A la luz del estudio de los principios tributarios y procesales, Obando (2016), desarrolla en su trabajo titulado *Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario*, los principios del debido proceso en el procedimiento tributario, aplicándolo en forma general dentro de la universalidad del proceso, para luego especificarlo al procedimiento tributario colombiano, con base a los postulados constitucionales que se verifican al respecto.

Dentro de su investigación, el autor ubica la prueba como un elemento constitucionalizado, dirigida a garantizar al contribuyente la defensa y la tutela jurídica, cuando el procedimiento tributario es llevado a cabo en sede administrativa.

En este sentido, el objetivo fundamental del trabajo es la ubicación de la prueba dentro del sistema institucionalizado y enmarcada en el debido proceso, al concatenarla con principios tributarios y procesales elementales, que desencadena en el límite necesario a la Administración Tributaria, otorgándole oportunidad al contribuyente para contradecir las pruebas presentadas por esta.

Dando continuación al trabajo de investigación, el autor señala con claridad los tipos de prueba que puede practicar la Administración Tributaria y que también pueden ser solicitadas por el contribuyente, de seguido, establece las facultades de la Administración, enmarcadas en el principio de legalidad tributaria constitucional.

Igualmente, aborda la prueba estableciendo sus características y tipos, válidas tanto en el proceso tributario como en el civil, considerando que la existencia de la prueba y el contradictorio correspondiente, representan el eje central del debido proceso y el derecho a la defensa, especialmente el debido proceso en sede administrativa y tributaria, basados en los principios de igualdad, imparcialidad, publicidad y contradicción, desde la determinación del tributo hasta su ejecución, cuya violación conlleva una actuación arbitraria por parte de la Administración.

En este orden de ideas, desarrolla el inicio e instrucción del procedimiento tributario, destacando la importancia de la prueba en cada una de sus etapas, al igual que la concatenación de esta con el precepto constitucional, que garantiza la defensa.

El trabajo concluye determinando la importancia del traslado de la prueba al contribuyente, es decir, hacerlo entrar en conocimiento de su producción, que le permitirá a este, la contradicción probatoria, y por ende, desplegar las actuaciones que considere necesarias para la defensa. Es en ese punto donde subyace la aplicación de los principios constitucionales tributarios y probatorios, por cuanto la actuación de la Administración Tributaria no es absoluta, toda vez que encuentra su límite en la oportunidad para el contribuyente en contradecir sus pretensiones dando cumplimiento al debido proceso y la justicia procesal tributaria.

Bases Teóricas.

Tomando en consideración los antecedentes de la investigación y del problema planteado, a los fines de entender los aspectos teóricos que sirven de base en el desarrollo del presente trabajo, se enuncian a continuación los conceptos relacionados con la relación jurídica tributaria y los principios constitucionales y procesales que la rigen.

Fundamento Constitucional y Legal de los Tributos

Uno de los principales deberes de los particulares administrados es la contribución con el mantenimiento de las cargas y el sufragio del gasto público, colaborando con el Estado en el cumplimiento de sus fines públicos, entre los que se encuentra la distribución de las riquezas y los recursos, para alcanzar el bienestar social, por medio del ejercicio de su poder de imperio. Es por ello, que la actuación de los particulares y la Administración Tributaria debe estar enmarcada en los preceptos constitucionales y legales.

Principios Constitucionales del Derecho Tributario.

Principio de legalidad

Es el principio de formalidad tributaria, en virtud del cual la regulación de la actividad tributaria corresponde única y exclusivamente a la Ley, por cuanto sólo esta puede crear, modificar o extinguir tributos, toda vez que determina el supuesto de hecho en el que se debe subsumir la conducta de los particulares para que nazca la obligación tributaria, y este se convierta en sujeto pasivo obligado al cumplimiento de la misma.

En este sentido, la Ley es quien ejerce su imperio y poder absoluto sobre la actividad del Estado, considerando que es ella quien le otorga facultades para actuar y exigir de los contribuyentes o responsables, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que el Estado a través de la Administración Tributaria no puede realizar ningún acto para lo cual no este expresamente autorizado por la Ley.

Por consiguiente, es la Ley la que da nacimiento al tributo e indica el hecho que se debe materializar para generarlo, conocido como hecho imponible.

Principio de igualdad

Como consecuencia del principio de legalidad, se observa que la Ley es aplicada para todos los sujetos que se encuentren en situaciones jurídicas análogas, por lo que se impone al legislador tributario el deber de dar el mismo trato con prohibición de desigualdad, mientras concurren situaciones jurídicas similares, evitando discriminación o desproporción entre los sujetos cuya conducta se enmarca en el mismo presupuesto jurídico.

Principio de generalidad

De acuerdo con este principio, el tributo tiene carácter general y abstracto, sin tomar en cuenta particularidades de bienes o sujetos específicos, en virtud del cual no se concibe la posibilidad de privilegios sobre particulares, por cuanto todos se encuentran en el mismo plano con respecto al deber de coadyuvar a las cargas públicas del Estado, por medio del pago de los tributos.

Principio de progresividad

Consecuencialmente a los principios de igualdad y generalidad, es fundamental el principio de progresividad, visto que, sólo serán exigibles los tributos consagrados

en la Ley, debiendo ser pagados por todos particulares que se encuentren en la situación jurídica contemplada para el nacimiento de la obligación tributaria, obteniendo un trato igualitario tanto por el legislador como por la Administración, representante del Estado.

Sin embargo, este deber de contribución con el Estado en los gastos públicos, en los términos establecidos por la Ley, se realiza en forma proporcional a la capacidad económica de los particulares, imponiéndose los mismos gravámenes al existir idénticas condiciones, en la búsqueda permanente de la justicia tributaria.

Principio de proporcionalidad

Este principio implica la existencia de simetría o correspondencia cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto que la soporta, siendo elemento integrante del principio de igualdad tributaria.

Al respecto Fernández (2000) establece que

la correspondencia debe establecerse entre la carga tributaria, por una parte, y los objetivos sobre los que ella recae o con los cuales se vincula, tales como la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto, la tasa, el tramo, el porcentaje, la situación del mismo tributo con anterioridad. (p. 4).

En concordancia con el autor, la proporcionalidad está presente en todos los elementos de la relación jurídica tributaria, por cuanto todos estos deben estar vinculados en forma cuantitativa antes que cualitativa, existiendo una congruencia entre el sujeto obligado y el tributo que debe pagar.

Principio de capacidad económica

De acuerdo a este principio, el contribuyente está obligado coactivamente al pago de los tributos, para con ello, coadyuvar a la carga pública, sin embargo, este debe ser idóneo para la prestación, teniendo capacidad económica y la posibilidad de soportar el tributo, denotando que, el contribuyente debe tener capacidad para pagar el tributo y este pago se debe efectuar tomando como base la misma capacidad.

En este orden de ideas, el principio de legalidad, el de generalidad y el de capacidad contributiva conforman un trinomio perfecto, por cuanto, el primero establece claramente que los tributos sólo se originan o extinguen por voluntad de la Ley, el segundo indica que esos tributos que sólo la Ley puede generar deben ser

pagados por todos en igualdad de condiciones y el tercero conjuga ambos, tomando en cuenta que, esos tributos creados por Ley y exigidos para todos, deben ser efectivamente pagados, pero con un carácter de idoneidad del contribuyente.

Principio de no confiscatoriedad

En relación a la proporcionalidad tributaria y la capacidad económica, se encuentra la no confiscatoriedad, puesto que los tributos no pueden sobrepasar los límites de la proporcionalidad, ni exigir al particular que soporte una carga mucho mayor a su capacidad económica. En este sentido, el poder de imperio del Estado no puede negar el derecho de los particulares al desarrollo libre de la propiedad y la actividad económica, que se vería lesionado en caso en que los tributos que deba pagar por concepto de estos derechos supere la capacidad financiera obtenida.

Principios, Derechos y garantías constitucionales procesales

Los principios procesales cumplen funciones de estructura constitucional, relacionados estrechamente con los principios constitucionales y garantías destinadas a asegurar el cumplimiento y respeto de los derechos inherentes a todos los individuos por igual.

En virtud de estas consideraciones, Quintero (2006) indica que

Los derechos forman parte del ordenamiento y, por lo mismo, los instrumentos procesales generales que se otorgan al ciudadano para su defensa deben servir también para garantizar el respeto de aquéllos, ya que, sin duda, en un Estado de derecho, los derechos consagrados a favor de todos los ciudadanos determinan y modelan no solo la vida estatal, sino toda la vida jurídica. (p.20.)

En el marco de un Estado democrático y de derecho, los sujetos pasivos tributarios, tienen el derecho de defenderse ante las exigencias que la Administración Tributaria le intime, haciendo uso de todos los instrumentos legales que les son otorgados como ciudadanos.

De igual forma, la Administración ejerce sus facultades de recaudación en los términos establecidos en la Ley, desarrollando siempre actos y procedimientos, enmarcados en el Derecho procesal, destinados a lograr tal fin a favor del Estado, siguiendo reglas concretas para su actuación, guiada por principios procesales que son definidos a continuación.

Principio de Legalidad Formal

En relación a los actos procesales, siendo estos de carácter público, los órganos jurisdiccionales o incluso los administrativos deben actuar conforma a la Ley, tal como lo establece el artículo 253 de la Constitución Nacional.

Para Romanielo (2004)

La única forma de actuar es precisamente cumpliendo con la formalidades que la misma ley establece para las actividades de los poderes públicos. Igualmente por ser el proceso un instrumento a través del cual se ejerce una función pública del Estado, los particulares que participan en él, están obligados a cumplir con las formalidades previamente establecidas, para que su actuación resulte válida. (p. 331).

Efectivamente, los actos de naturaleza procesal deben realizarse en la forma establecida en la Ley, tomando en cuenta que esta es la única con potestad absoluta para crear, modificar o extinguir normas según las cuales se rige la conducta de los particulares y del Estado, a través de sus diferentes órganos.

Principio de irretroactividad

De conformidad con lo preceptuado en la Constitución, las leyes no tendrán efectos retroactivos, observando dos escenarios, el primero es aquel en el que las nuevas leyes promulgadas tienen imperio desde su entrada en vigencia hacia el futuro, y el segundo en el que las leyes derogadas perderán de pleno derecho su vigencia y potestad sobre acontecimientos futuros. Este principio garantiza certeza a los particulares, teniendo claridad de cual Ley es la que rige su actuación en un determinado momento.

Principio de brevedad procesal

Se establece, a través de este principio que la justicia se administrará lo más brevemente posible, aligerando los trámites procesales, razones que conllevan a instar a los órganos del Poder Público a establecer mecanismos que destinen a reducir los lapsos procesales, relacionados con la economía y la celeridad procesal, para aprovechar al máximo el tiempo y los recursos con los que cuenta el Estado.

Principio de la garantía del derecho a la defensa y la igualdad procesal

Los órganos públicos están en la obligación de garantizar el derecho a la defensa de los particulares y la igualdad procesal, entendida como el no desconocimiento de los derechos y facultades de los sujetos procesales, prohibiendo en consecuencia preferencias o privilegios ilegítimos.

Derecho de acceso a la justicia

El derecho a la defensa se encuentra consagrado en el artículo 26 de la Constitución Nacional, en virtud del cual todas las personas tienen derecho de acceder a los órganos de justicia en la defensa de sus derechos e intereses.

En este sentido, el Estado se encuentra en el deber de garantizar que este derecho se materialice en la realidad fáctica, desplegando la conducta que la Ley establece para garantizar el acceso a la justicia que debe ser gratuito, relacionado intrínsecamente con el derecho de igualdad y el derecho a la defensa.

De igual forma, los órganos del Estado en la garantía de este derecho, deben configurarse como órganos idóneos e imparciales, respetando los derechos personales y generales de los particulares que acuden a ellos.

Derecho a la defensa

El derecho a la defensa contempla dos elementos integradores, el primero la oportunidad que se le concede al ciudadano de ser escuchado ante los órganos del Poder Público, en especial, los órganos de justicia, al igual que el derecho de acceder a la información, imponerse de las pruebas, participar en su control y contradicción,

alegar y contradecir en su descargo, así como conocer de cualquier tipo de decisión que se adopte y el segundo elemento el derecho de exigir del Estado, el cumplimiento efectivo de todos los actos procedimentales destinados a llegar a una decisión justa, acatando el principio dispositivo legal.

En este orden de ideas, el derecho a la defensa se encuentra vinculado con el debido proceso, entendido como el derecho que tienen los particulares de defenderse en un proceso justo, consagrado en el artículo 49 Constitucional, integrado por una serie de garantías procesales destinadas a asegurar la efectividad e inviolabilidad del proceso.

Tutela Judicial Efectiva

Para el autor Figueruelo, citado por Quintero (2006) expresa

La tutela judicial efectiva, consiste en el derecho que tiene cualquier ciudadano en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos con arreglo a las normas de competencia y procedimiento legalmente establecidos, a obtener de los mismos una resolución fundada en derecho, tras un proceso en el que se garantice adecuadamente el derecho de defensa de los afectados y se respete, entre otros, el principio de contradicción, así como la igualdad entre las partes. (p. 24).

En concordancia con lo expuesto por el autor, la tutela judicial efectiva conjuga el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la defensa, ya que garantiza el derecho de los particulares de acceder a la justicia, dentro de un proceso justo, eficaz y efectivo, en un procedimiento legalmente establecido, para que se desarrollen todos los actos procesales en los términos de la Ley, con arreglo a las normas para la competencia de los órganos del Poder Público, a los fines de dictar una decisión objetiva destinada a alcanzar la justicia.

La Relación Jurídico Tributaria.

Villegas, citado por Quintero (2006) señala que la relación jurídico tributaria

Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo y un sujeto pasivo que está obligado a su pago. Tiene identidad estructural con el derecho privado y las diferencias surgen de su objeto que es el tributo. (p.29).

Efectivamente, la relación jurídico tributaria se comporta igual que las obligaciones de tipo civil, con la presencia de un sujeto activo y un sujeto pasivo, entre quienes ha surgido un vínculo jurídico, en función de la prestación que debe el pasivo frente al activo, con la característica particular que el contenido de la prestación es el tributo, objeto de la relación jurídica.

En este caso, la Administración Tributaria como sujeto activo exige que el contribuyente, sujeto pasivo, despliegue una conducta a su favor, a través del pago del tributo, con la particularidad de que no existe una contraprestación directa como en las obligaciones civiles, puesto que la exigencia que hace la Administración se basa en su poder de imperio sobre los particulares, dando cumplimiento a los fines del Estado.

En este orden de ideas, Quintero (2006), explica que

Esa relación jurídica puede ser definida en un doble sentido:

a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago).

b) Como la vinculación establecida por esa norma legal entre la pretensión del Fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo.

Tanto esa pretensión como su correlativa obligación, integran la consecuencia jurídica de haberse producido el hecho imponible. (p. 28).

Efectivamente, se establecen los elementos de la relación jurídica tributaria, la existencia de los sujetos, activo y pasivo, el hecho imponible y la consecuencia jurídica, supeditada a la realización del hecho imponible, en virtud del cual nace la obligación tributaria, regulada por la Ley, que indica cuál es la consecuencia jurídica correspondiente a la misma. Al verificarse la constitución del hecho imponible por parte del sujeto pasivo (contribuyente), se originan simultáneamente la obligación de este y la pretensión a favor del sujeto activo (Administración Tributaria), con derecho a exigir su cumplimiento, es decir, al pago del tributo.

Desde esta perspectiva, al entablarse la obligación tributaria, la relación jurídica se particulariza, visto que es derecho y deber del Estado a través de la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las mismas, y cuando se verifica el cumplimiento

fáctico del supuesto de hecho que genera la consecuencia jurídica, el universo de contribuyentes, pasa a singularizarse, al observarse que es un sólo contribuyente el que ha desplegado la conducta que se enmarca en el supuesto del hecho imponible y será este quien deba cumplir la prestación exigida.

Así las cosas, el Estado pudiera verse como un acreedor ordinario y el contribuyente como un deudor ordinario también, sin embargo, la generalidad de las obligaciones supone la existencia de un acuerdo de voluntades previo, entre acreedor y deudor, y es allí donde se marca la diferencia con la obligación tributaria, puesto que ni la Administración Tributaria ni el contribuyente pueden considerarse sujetos jurídicamente ordinarios, tomando en cuenta que la Administración actúa a través de su poder o supremacía, otorgada por la Ley sobre los particulares, que no han pactado obligaciones con esta, pero que de igual forma le son exigidas, bien voluntaria o forzosamente, haciendo uso de las potestades coercitivas que tiene. Y a su vez, el contribuyente actúa en función del deber de coadyuvar con las cargas públicas por medio del pago de los tributos originados producto de su actividad económica.

Elementos de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria, como vínculo jurídico generador de obligaciones, contiene una serie de elementos que deben conjugarse armoniosamente en los términos establecidos en la Ley, a continuación se presentan las definiciones de estos elementos:

Sujetos

Sujeto activo

La Ley le otorga al Estado la potestad tributaria de la cual es titular, actuando como mandatario del Poder Legislativo, que a pesar de ser parte integrante del mismo, es quien le indica la forma en que debe proceder y establece los límites de las facultades que posee, dentro de la distribución de poderes y potestades. El Estado ejerce un poder

de imperio sobre los particulares, aunque está supeditado a la preeminencia de la Constitución y la Ley sobre él.

En este sentido, la potestad tributaria está dirigida a exigir por parte de los particulares sobre los que recae la imposición jurídica, el cumplimiento de la obligación tributaria, con la finalidad de que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, despliegue todos sus recursos para obtener de los obligados tributarios el pago de la correspondiente prestación.

Así las cosas, se refleja la actuación conjunta del Poder Legislativo y el Ejecutivo, visto que el primero señala el camino a seguir y la forma en que debe seguirse, para el cumplimiento de la obligación tributaria, y el segundo a través de la Administración Tributaria, ejecuta lo ordenado por el constituyente y el legislador tributario, exigiendo el pago de los tributos, en su condición de sujeto activo.

Sujetos pasivos

A diferencia del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, cuyo titular es uno sólo -el Estado-, la norma tributaria señala que son varios los posibles obligados al cumplimiento de la prestación, en condición de sujeto pasivo, siendo estos los siguientes:

Contribuyente. Es el sujeto pasivo por excelencia en la relación jurídica tributaria, visto que es quien realiza directamente el hecho imponible y se subsume en el presupuesto de norma, como deudor tributario. Sobre él recae la obligación de pagar el tributo y es quien sostiene patrimonialmente el mismo.

Responsable. Es considerado como el sujeto que no despliega la conducta del hecho imponible, enmarcada en el supuesto legal, pero de igual forma resulta obligado por la Ley al pago del tributo, derivado de la realización de aquel hecho imponible en el que no tuvo participación.

Sustituto. Dentro de la esfera jurídica, es señalado como el sujeto ajeno al desarrollo fáctico del hecho imponible, ajeno totalmente a este, y que a pesar de ello, pasa a ocupar el lugar del destinatario, es decir, del contribuyente, trasladada hacia él, la relación jurídica tributaria con todos sus elementos, entre los que se encuentra

evidentemente, la consecuencia jurídica, que es el cumplimiento de la obligación tributaria.

Objeto

En cuanto al objeto de la relación jurídico tributario, Villegas citado por Quintero (2006) indica

Es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. Algunos autores dan el nombre de objeto al hecho imponible, terminología que desechamos, pues puede dar lugar a confusiones. Jarach afirma que desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. (p. 35).

En concordancia con lo expuesto por el autor, el objeto es el elemento impositivo de la relación jurídica tributaria, que conforma la determinación en la realidad de la conducta que debe llevar a cabo el sujeto pasivo frente al sujeto activo obligacional.

El Hecho Imponible

Para Sainz de Bujanda citado por Acosta (1989) “el hecho imponible es un conjunto de circunstancias hipotéticas previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta”(p.19), entendido como aquel acontecimiento realizado en la realidad que se enmarca en los presupuestos que establece la norma en virtud del cual se genera la relación jurídico tributaria obligacional, naciendo para la Administración Tributaria el derecho a exigir el pago del tributo correspondiente. El hecho imponible individualiza y particulariza la relación tributaria, concretando la obligación a cumplir y el sujeto pasivo obligado a ella.

En el mismo orden de ideas Araujo (1964) expone que “el hecho generador o el estado del hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” (p. 2), por lo cual está apegado a la Ley, porque tal hecho simple de la realidad fáctica, entra en el plano de la vida jurídica, que debe estar

previsto en la norma para que se pueda generar la consecuencia jurídica, que viene a ser el pago del tributo.

En el marco de la determinación del hecho imponible, diversos autores han expuesto una gama de nociones y terminologías en torno al mismo, tales como las doctrinas jurídicas alemana y suiza que han denominado al hecho imponible con el nombre de *Steuer-Tatbestand*; considerando que la obligación al pago del tributo tiene su nacimiento en el momento en que las condiciones jurídicas se verifican en la realidad y que se encuentran subordinadas por la Ley.

Al igual que la doctrina italiana lo ha concebido con el nombre de *fattispecie*; refleja la existencia de una hipótesis fáctica, regulada completamente por disposiciones jurídicas que la gobiernan, que describen las condiciones que deben ser cumplidas estrictamente para que al efecto se genere la obligación tributaria.

En el mismo orden, autores latinoamericanos como los brasileños, por ejemplo tienen preferencia por usar el término hecho generador, porque como su nombre lo indica es aquel que genera la obligación y por ende el derecho del Estado a exigir su cumplimiento.

Otro aspecto importante a considerar, a la par de la doctrina es la legislación, que también ha establecido varias posturas entorno al hecho imponible, tal como lo señala Jarach, citado por Quintero (2006)

En referencia a la denominación *hecho imponible*, (Jarach, 1943), establece que: “Desde el año 1943 el término acuñado por mí de ‘hecho imponible’ ha tenido en la Argentina y en otros países latinoamericanos la suerte de ser aceptado por la doctrina, la legislación y jurisprudencia y especialmente de ser adoptado en la literatura española. Creo interesante señalar al respecto, que las admisiones que yo formulara en mi *Curso de derecho tributario* del año 1957, al mencionar las críticas desde el punto de vista lexicológico al término de hecho imponible, fueron refutadas por el profesor Sainz de Buafanda (*Hacienda y derecho*, t. IV, p. 376), quien se preocupó de disipar mis escrúpulos y de dar razón de la amplia aceptación del término cuestionado” (p.39).

Definiciones adoptadas por la legislación latinoamericana y española, contestes en señalar el hecho imponible como el elemento de carácter jurídico y económico generador del tributo, en contraposición a otras legislaciones que consideran el hecho

imponible como presupuesto de hecho, que vincula al Estado y los particulares en el nacimiento de una relación jurídica tributaria.

Elementos del hecho imponible

Al haber definido el hecho imponible es necesario establecer los elementos y aspectos que lo configuran, que deben estar presentes para considerar surgida la obligación tributaria.

Elemento objetivo. Es el hecho abstracto propiamente dicho, aquella conducta exacta que es desplegada por el particular, y una vez desarrollada lo convierte en contribuyente, o convierte a otro en sustituto o responsable, quien asumirá patrimonialmente la carga impositiva originada del tributo.

Para Acosta (1989)

Este elemento no es más que la descripción del hecho concreto de la vida real que el legislador recoge y que el destinatario de la misma, contribuyente, realiza, o en la situación de hecho en la cual se encuentra el mismo. (p. 21).

Se puede observar, que es la actividad específica que realiza el particular y que está regulada por la Ley para dar nacimiento a la obligación tributaria, en conjunto con el elemento personal, espacial y temporal, cuenta con un conjunto de características que concurren en la verificación en la realidad de la hipótesis jurídica que supone la obligación.

En este sentido Sainz y Antón (1979) las describen en los siguientes términos

- a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias y transformadas, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como “hecho imponible” por obra de la ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de una persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de un accionar específicamente jurídico.

e) La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular. (p. 262).

Los autores plantean un esquema a seguir para enmarcar la conducta desplegada entre el supuesto o hipótesis jurídica, a fin de determinar la existencia o no de la relación jurídica y consiguiente obligación tributaria.

Aspecto Espacial.

Jarach (2007) explica que “los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben –necesariamente- ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la misma ley.” (p. 386). Esta delimitación está referida básicamente al ámbito en el cual la Ley ejerce su potestad tributaria, ya que no basta definir el hecho imponible y enmarcarlo en el supuesto legal, es necesario también circunscribirlo a un espacio territorial definido, dentro de cuyos límites la Ley ejerce su poder fiscal.

Acosta (1989) destaca que en el régimen jurídico venezolano,

el Código Orgánico Tributario señala que las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas y las mismas podrán crear tributos sobre hechos imponibles ocurridos total o parcialmente, fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, o este domiciliado en Venezuela.(p.26).

Aspecto Temporal.

El legislador tributario explana las circunstancias de tiempo en las que se ubica el hecho imponible, delimitando el poder fiscal sobre los hechos acaecidos en un determinado momento, para la aplicación de una norma específica.

El aspecto temporal del hecho imponible es el indicador del nacimiento de la relación jurídica obligacional, por cuanto se puntualiza desde qué momento la Ley considera que el hecho desarrollado fácticamente se va a convertir en el hecho imponible, a partir de cuyo memento comienza a imperar la potestadde la Administración Tributaria.

Elemento subjetivo.

Acosta (1989) en su estudio explica que,

el elemento subjetivo se refiere a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador. El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria y nos permite determinar cuál va a ser el sujeto activo de dicha relación y el sujeto pasivo de la misma. (p. 22).

Como resulta evidente, la conducta desplegada que se convierte en el hecho imponible debe ser ejecutada por los particulares como sujetos de derecho, generando una obligación de tipo tributaria, pero que mantiene la estructura de las obligaciones en general, visto que en la misma se da la participación de dos sujetos con roles opuestos, uno activo que será el acreditado para exigir el pago de la prestación y otro pasivo obligado, como es lógico, al cumplimiento de la obligación, que nace frente al sujeto activo de la misma. Es imposible pensar en la existencia del hecho en la vida jurídica sin conocer quien lo realiza, siendo el particular el sujeto sobre el cual se individualiza la relación jurídica.

Con respecto a la legislación venezolana, Acosta (ob. cit.) apunta que

el Código Orgánico Tributario señala que se considera ocurrido el hecho generador o hecho imponible y existentes sus resultados, en las situaciones de hecho en el momento en se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias, y en las situaciones jurídicas desde el momento en que estén definitivamente constituidos.(p. 27).

Presupuesto de hecho. Con respecto al presupuesto de hecho, Jarach (2007) expresa que “La relación jurídica en cuanto nace de la Ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en realidad fáctica el o los hecho definidos abstractamente por la Ley como supuesto de la obligación.”(p. 379).

En efecto, además de los sujetos jurídico tributarios, es primordial la existencia del presupuesto de hecho, considerado fundamental para que se origine efectivamente la relación jurídica tributaria principal, siendo el elemento básico de la misma, con caracteres objetivos y subjetivos, ya que, señala cuáles son los hechos que se van a enmarcar en la definición legal de la obligación tributaria y determina quiénes son los sujetos, que una vez efectuados los hechos, van a resultar, por una parte obligados al pago del tributo, y por la otra facultado impositivamente.

Base imponible. Una vez desarrollados los elementos cualitativos que definen el hecho imponible generador de la relación jurídica tributaria, es necesario examinar el aspecto cuantitativo que lo conforma, representado por la base imponible, como elemento de medición de la obligación tributaria, tal como lo expresa Jarach (2007) señalando “que responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”(p. 388).

En concordancia con el autor, se determina el hecho que debe ser desarrollado en la realidad fáctica, así como los sujetos que participan en el mismo y que se encuentran vinculados jurídicamente en una relación tributaria, concretando la obligación a ser cumplida y exigida a la vez, la cual está conformada por el tributo a pagar.

Por lo que, una vez precisado el tipo del hecho imponible, es necesario determinar el contenido de carácter económico o patrimonial que posee, ya que una vez determina dolo que va a pagar el sujeto pasivo, se pasa a señalar cuánto va a pagar, y ese cuanto, se especifica en función de la base imponible utilizada para la medición.

En efecto, se establece a través de elemento cuantitativo, una conexión entre el monto del impuesto y la magnitud del hecho generador que se enmarca en el presupuesto de ley, aplicando una base de medición que lleva los hechos desarrollados del plano fáctico al plano económico, transformándolos en cantidades exactas sobre las cuales se aplican los porcentajes, tarifas o alícuotas correspondientes.

Determinación de la obligación tributaria

Una vez definida la relación jurídica tributaria, que trae como consecuencia la existencia de la obligación tributaria, con presencia de un sujeto pasivo que despliega una conducta conformada por el hecho imponible, subsumido en el presupuesto legal, que genera el nacimiento del derecho del sujeto activo a exigir el cumplimiento de dicha obligación tributaria, el paso siguiente es establecer los límites y contenidos de la obligación tributaria, que se logra a través del procedimiento de determinación tributaria que se explica en los siguientes términos:

Jarach (2007) refleja que

El acto de determinación es un acto de la administración fiscal por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la Ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible a sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas.(p. 435).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se trata de un procedimiento enmarcado en la esfera del Derecho Tributario Administrativo, en el que, una vez reconocida la existencia del hecho imponible y revisados sus elementos constitutivos, se inicia el procedimiento para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, en la forma y bajo los parámetro que la Ley establece, visto que la mencionada obligación nace en virtud y por voluntad de esta última.

Al hablar en estos términos, se observa que el procedimiento de determinación tributaria, está destinado a examinar la obligación tributaria, pero señalando que el mismo no forma parte integrante de aquella, pues es el paso que le sigue en el esquema de la relación jurídica tributaria, una vez que ha nacido la obligación.

En virtud de estas consideraciones, la determinación tributaria como procedimiento administrativo, debe ser llevada a cabo, en un primer momento por el contribuyente, ya que es él quien asume patrimonialmente el pago del tributo originado y despliega la conducta que verifica la existencia del hecho imponible, generador de la obligación tributaria. Esta determinación la realiza por medio de una declaración privada presentada ante la Administración Tributaria.

Lógicamente el segundo escenario en el procedimiento de determinación tributaria, es el realizado por la Administración Tributaria en una determinación de oficio, haciendo uso de sus potestades tributarias, realizando una revisión, requerimiento y formal determinación del tributo que debe ser pagado, establecido legalmente.

En este orden de ideas Trujillo (2010) explica que “la declaración tributaria consiste en constatar la realización del hecho gravado y la cuantificación de la deuda tributaria”, y a su vez cita a Pugliesse destacando que

El Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada (p. 83).

En efecto, al reconocerse la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria, esta debe pasar del plano abstracto al concreto, precisando su existencia y cumplimiento satisfactorio, en virtud del conocimiento que tiene el contribuyente, del deber de cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, en las formas y bajo los métodos que establece la Ley, haciendo en conocimiento de la Administración Tributaria, el resultado al que ha llegado en su procedimiento interno de determinación y el sistema aplicado.

En concordancia con lo expuesto, el nacimiento de la obligación tributaria, depende exclusivamente de la voluntad de la Ley, por ser ella la única con poder para crear, modificar o extinguir tributos, que indica el presupuesto legal que dará lugar a la obligación, por lo que, la Administración como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, sólo pondrá en marcha toda su estructura potestativa una vez que se ha perfeccionado la obligación tributaria.

Del análisis de los aspectos de la determinación tributaria, se deriva el estudio de sus formas, ya que la Ley tributaria debe señalar los métodos por medio de los cuales se va a determinar el crédito fiscal, los cuales se definen a continuación.

Determinación realizada por el sujeto pasivo

Es el mecanismo por excelencia para realizar la determinación tributaria, que depende por completo de la actividad del contribuyente que se convierte en su propio liquidador, quien se encarga de establecer la medición del tributo que debe pagar, informando a la Administración Tributaria sobre la declaración de tributos que ha efectuado.

En este orden de ideas, expresa D Ascoli citado por Sánchez (2005), “frente a la declaración presentada por el sujeto pasivo, la administración detenta ciertas

facultades que le permiten ejercer un control sobre el tributo determinado de manera directa.”(p.32), por lo cual la Actividad de la Administración Tributaria se despliega en un momento posterior a la determinación y declaración que realiza el sujeto pasivo de la obligación, ejecutando procedimientos de fiscalización y determinación tributaria o procedimientos de verificación, destinados a comprobar si la información suministrada por el sujeto pasivo es correcta y adaptada a la norma tributaria.

Determinación mixta

Para Sánchez (2005), “este tipo de determinación es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo” (p. 33). Según este método de determinación, el sujeto pasivo le proporciona a la Administración la información necesaria y relacionada con la obligación tributaria, pero el proceso de determinación lo va a realizar la Administración Tributaria, en el cual la declaración del tributo la realiza el sujeto pasivo a título informativo, con las mismas pautas que indica la legislación, contentiva de los elementos del hecho imponible y los datos precisos de la obligación tributaria originada, con base a la cual la Administración realizará la determinación.

Determinación de oficio

A diferencia del primer método descrito, esta determinación es realizada totalmente por la Administración Tributaria, ejerciendo las facultades otorgadas por Ley, en el momento en que el sujeto pasivo incumple total o parcialmente en la determinación, ya que es a este a quien le corresponde la determinación, por cuanto despliega la conducta que formaliza el hecho imponible y genera la obligación, y por tanto es quien maneja toda la información y datos referentes al tributo, en virtud de la cual determina y liquida la obligación.

En el estudio realizado por Sánchez (ob. cit.) señala que las características fundamentales de este procedimiento, manifestándose en dos circunstancias. La primera de ellas se constituye en la necesidad de materializarse alguno de los supuestos previstos en el COT para que tal forma de determinación sea procedente y la segunda

circunstancia, se refiere a al hecho del incumpliendo total o parcial, del deudor tributario que justifique la intervención de la Administración Tributaria en aras de procurar la determinación de la obligación tributaria. (p. 34).

De esta forma, el procedimiento de determinación de oficio desarrollado por la Administración Tributaria se configura como un procedimiento sustitutivo del que debe ser llevado a cabo por el sujeto pasivo obligado al cumplimiento, por cuanto el legislador tributario le ha impuesto a este el deber de autodeterminar, declarar y liquidar el tributo, visto que, cuando no desarrolla esta actividad, se configura el incumplimiento de determinar la obligación que él mismo ha generado.

En virtud de estas consideraciones, entra en actuación la Administración Tributaria, por cuanto la obligación no puede quedarse en el limbo jurídico, en la que no se proceda a realizar la determinación, afectando los intereses del Estado, visto que, de su cumplimiento depende la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de sus fines públicos a través de la función recaudadora.

Así las cosas, la Administración hace uso de la facultad que le otorga la Ley y la Constitución para sustituir el rol del sujeto pasivo en la determinación que debió haber hecho y no hizo, o al menos no lo hizo completamente ajustado a la norma.

Por consiguiente, se observa que la norma tributaria establece un marco para el despliegue de la actuación en materia de determinación tributaria, estableciendo que en primer término se debe llevar a cabo por el sujeto pasivo, en un procedimiento de autodeterminación adecuado a lo previsto en la Ley.

Por último dentro de este marco legal, al no realizarse la autodeterminación o la determinación mixta, queda la ejecución de la determinación de oficio, a potestad de la Administración, quien se encarga de obtener la información de la obligación, analizarla y verificarla, para efectuar la determinación tributaria de esta, a los fines de materializarla.

En este orden de ideas, conviene examinar los mecanismos de determinación definidos bajo la técnica impositiva de la siguiente forma:

Determinación directa. La determinación directa o sobre base cierta, se entiende como el método utilizado para realizar un análisis profundo de todos los datos que conforman el aspecto material que integra el hecho imponible y sobre cuya base imponible se establece la cuantificación de la obligación tributaria, partiendo de la conducta que despliega el sujeto pasivo en la realidad.

Al hablar en estos términos, Génova (1985), señala que

el calificativo de directa se emplea para destacar que el conocimiento que se persigue no se obtiene a través de índices o presunciones, sino de modo inmediato, esto es, tomando posesión de los datos en que se exprese la constitución de la base, y que permitan consiguientemente, efectuar una autentica evaluación de aquella.(p. 32).

Indudablemente, en este método la determinación es obtenida una vez que se han verificado datos exactos referentes a todos los elementos que configuran la relación jurídico tributaria, particularizando al sujeto pasivo, que asume patrimonialmente el tributo, por cuanto es quien despliega la conducta que materializa el hecho imponible subsumido en el supuesto legal que da nacimiento a la obligación. Se conoce de forma exacta la base imponible objeto de la obligación, para aplicar la tarifa o porcentaje correspondiente y medir económicamente la obligación y establecer en forma clara el tributo a pagar.

En línea con las ideas expuestas, Fraga Pitalluga citado por Sánchez (2005) expresa que

El derecho a la determinación sobre base cierta se conecta con la garantía constitucional de Capacidad Contributiva y con uno de los principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo, cual es el principio de certeza, y que según ha establecido la doctrina y la jurisprudencia, obligan a los funcionarios fiscalizadores a agotar todos los recursos a su alcance para determinar con precisión, sobre datos ciertos y veraces, la renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquellos.(p. 35).

Aquí se manifiestan las garantías y derechos constitucionales que deben privar en cualquier procedimiento, incluyendo el tributario, que prevalecen en la determinación sobre base cierta por cuanto, la verificación realizada se hace con

exactitud utilizando los datos que el propio sujeto pasivo conoce y se extraen de libros, registros contables y otros documentos que sólo este maneja, para ser examinados correctamente, evitando que se estime una obligación mucho mayor de la que realmente se ha generado y que sea superior a la capacidad contributiva del sujeto, quien en última instancia es el que asumirá patrimonialmente la carga del cumplimiento de tal obligación.

Determinación sobre base presuntiva. A diferencia de la determinación directa, este método se desarrolla sobre elementos y circunstancias conectadas con el hecho imponible, que hacen presumir o dan indicios de la generación de la obligación tributaria, considerada como un mecanismo subsidiario cuando es imposible realizar una determinación sobre base cierta.

A este referente Génova (1985) indica que

el método presuntivo se dirige a la reducción a una cifra de aquella dimensión cuantitativa del objeto imponible que es asumida como base imponible, pero la cifra que permite obtener no es cierta, sino simplemente estimada, a través de índices, presunciones legales, ficciones, etcétera.(p. 33).

De esta manera, la finalidad es la misma que tiene el método de determinación directa, destinada a llegar a dimensionar en términos económicos la obligación tributaria, tomando como elemento de examen la base imponible para aplicar a ella los porcentajes correspondientes, con la diferencia que en este particular no hay certeza absoluta de la formalización del hecho imponible y mucho menos de la base imponible, sobre la cual se establece el tributo, visto que, el resultado se obtiene de indicios que hacen presumir su existencia, pero sin seguridad de ello.

Bajo esta perspectiva, la determinación sobre base presuntiva está regulada por un régimen legal objetivo, por cuanto no se acude a las características propias de los sujetos y demás elementos del hecho imponible, sino que se ciñe a esquemas universales de medición, que expresamente determina la Ley, sin permitir que se realicen otros tipos de análisis fuera del marco de actuación para la determinación.

Ahora bien, el procedimiento de determinación sobre base presunta o indirecta, no es absolutamente subsidiario del procedimiento de determinación directa, puesto

que se contempla la posibilidad de un incumplimiento total o parcial del sujeto pasivo en cuanto a la determinación que le corresponde en una primera instancia, entendiendo entonces que dado el caso de un incumplimiento parcial, se pueden ejecutar conjuntamente el procedimiento de determinación directa y el procedimiento de determinación indirecta, tomando en cuenta que la Administración tiene la potestad de realizar aquella determinación omitida por el sujeto pasivo.

A este referente Sánchez (2005) señala “la posibilidad de realizar la determinación tributaria utilizando conjuntamente el mecanismo de determinación sobre base cierta y sobre base presuntiva” (p.41), en concordancia con lo preceptuado en los Códigos Orgánicos Tributarios de 2001 y 2014 en sus artículos 133 y 145, respectivamente, que establecen la posibilidad de complementar los elementos obtenidos para la determinación de base cierta con otros métodos que hagan presumir la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Sin embargo, no es el método ideal, por cuanto como lo señala Sainz de Bujanda citado por Trujillo (2010)

La aplicación de métodos indiciarios y presuntivos, si bien simplifica la recaudación de los tributos supone, la renuncia a la certidumbre: no aspirar a conocer ciertamente la base, conformándose con medir una magnitud distinta y predeterminada externamente a la propia situación-base que se valora". En conclusión, con éste método se sacrifica la exactitud por la comodidad y por la simplificación en la evaluación y en el recaudo. (p. 73).

En este sentido, al aplicarse este método se corre el riesgo de violar la garantía de la capacidad contributiva y la certeza tributaria, al observar que se desconocen los elementos reales que han conformado el hecho imponible y determinan la base sobre la cual se genera el crédito fiscal, por lo que la Administración debe ser exhaustivamente delicada al realizar esta determinación, sin que el ejercicio de sus potestades tributarias sobrepasen los principios legales y constitucionales que amparan al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Proceso de fiscalización y liquidación tributaria

Este proceso es llevado a cabo en virtud de las potestades tributarias que la Ley le otorga a la Administración Tributaria, entre las facultades de recaudación a favor del Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, mediante el control del cumplimiento de las obligaciones. El mencionado proceso se encuentra conformado por una serie de procedimientos que se concatenan entre sí para alcanzar el fin último de cumplimiento de la obligación, seguido por la Administración Tributaria.

El primer procedimiento para la fiscalización se inicia con una providencia emitida por la Administración Tributaria que habilita al funcionario correspondiente a realizar todos los actos allí señalados, para que en virtud de la misma, ejerza las facultades que la Ley le ha otorgado, con carácter esencial para la actuación fiscal. Es el instrumento administrativo que le permite al funcionario desplegar potestades de solicitud de documentos e información, que debe ser proporcionada por el sujeto pasivo para luego ser examinados y verificados, y en caso de ser omitido el sujeto pasivo no tiene ninguna obligación de proporcionar información al funcionario actuante, ya que, al no contar con la respectiva providencia, individualizada y particularizada al caso específico, carece de cualidad jurídica para ejercer actos de tipo fiscal.

Desde este punto de vista, la Providencia Administrativa es el instrumento absolutamente esencial para efectuar actuaciones fiscales, pues, si el Estado a través de la Administración tiene derecho a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y que esta se determine en forma clara y transparente, el sujeto pasivo, llamado contribuyente o responsable también tiene derechos frente a la potestad tributaria, al considerar que sus actuaciones deben desarrollarse conforme a derecho, garantizando el cumplimiento de un proceso claro, con principios de igualdad y equidad, no sólo en la capacidad contributiva, sino en el derecho a la defensa de ambos sujetos tributarios.

La providencia que autoriza la actuación fiscal debe contener los datos precisos de:

- El sujeto pasivo (contribuyente o responsable)
- Los tributos objetos de fiscalización.
- El o los periodos a fiscalizar
- La base imponible a fiscalizar

- El funcionario legitimado para actuar, con carácter personalísimo.
- Cualquier otra información que la Administración considere necesaria.

Siguiendo este esquema del proceso, una vez emitida la Providencia Administrativa, se inicia propiamente la fase de fiscalización, al ejercer las potestades tributarias frente a determinado sujeto pasivo, un tributo específico y un tiempo concreto.

Para Sánchez (2005) estas potestades consisten en

comprobar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, y que sirvieron de base a la determinación de la obligación tributaria efectuada por estos, así como investigar la existencia de hechos imponible no declarados, o bien declarados solo de manera parcial o falsamente, además de detectar y sancionar las infracciones al ordenamiento jurídico tributario que aquellos hubieren podido incurrir. (p. 47).

En virtud de estas ideas, la actividad de la Administración se configura como un control posterior a la determinación que realiza el sujeto pasivo, puesto que se encarga de analizar los datos e información que este utilizó para realizar la autodeterminación, y los que omitió voluntaria o involuntariamente, verificando la exactitud de los mismos y su correspondencia con el tributo originado y declarado.

De igual forma, también es considerada como una actividad sustitutiva de aquella que en primer momento debió desplegar el sujeto pasivo, cuando este omite realizar la determinación tributaria, afectando a la Administración, por cuanto ha dejado de enterar a la misma el pago de los tributos originados. Esta actividad también se desarrolla para complementar las declaraciones realizadas en forma incompleta o incorrecta, estableciendo las posibles sanciones que el ordenamiento jurídico le impone al sujeto pasivo que incumple su obligación.

Sobre la base de estas consideraciones, la legislación tributaria otorga a la Administración, amplias facultades de fiscalización entre las que se encuentran, la de exigir al sujeto pasivo la exhibición de los registros contables y demás documentos relacionados con la generación de la obligación tributaria, objeto de revisión e investigación. Realizar requerimientos totales o parciales de soportes magnéticos, datos técnicos, copias de la información sobre los equipos utilizados para registrar la

información contable, necesaria para establecer la generación de la obligación y la determinación de la misma.

Límite temporal.

Tal como lo indica Fraga citado por Sánchez (ob.cit.),

En nuestro país, desgraciadamente, no existe un plazo definido dentro del cual la fiscalización tributaria tenga que ejecutar sus competencias; salvo la prescripción de la acción del fisco para reclamar el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o para sancionar su incumplimiento, las labores fiscalizadoras pueden prolongarse más allá de lo razonable.(p. 53).

En este sentido, la actividad fiscalizadora de la Administración puede ser casi eterna, visto que no se configura legalmente un límite en el tiempo para que ella pueda requerir del contribuyente los datos para realizar su trabajo de investigación, lo que genera un gran desconcierto en el sujeto pasivo obligado, tomando en cuenta, que siempre estará a la expectativa de una posible fiscalización que se inicia sin previo aviso.

En efecto, la actividad fiscalizadora de la Administración se puede prolongar indebidamente, mientras se desarrolle dentro de los límites fijados por la Constitución Nacional y la Ley, en tanto no lesione los derechos y garantías que ellas prevén, y es allí donde nace la preocupación por cuanto, sin sobrepasar los límites legales, la Administración puede ocasionar gravámenes al sujeto pasivo, porque puede actuar a su criterio, en cualquier momento que le parezca oportuno, sin dejar rastros controlables y sancionados por el ordenamiento jurídico.

La presión que se ejerce sobre el sujeto pasivo puede llegar a ser extrema, tomando en cuenta que las labores propias de su actividad económica se ven afectadas al tener que paralizarse para atender los requerimiento del funcionario de la Administración, que puede permanecer en su sede por todo el tiempo que considere necesario y hacer las visitas que desee, incluso requerir documentos más allá de los que realmente son configuradores de evidencia de la existencia de la obligación tributaria.

Desde este punto de vista, Sánchez (2005) explica que ante esta situación de incertidumbre, al contribuyente le quedan las siguientes opciones:

En la medida en que esta situación impida el ejercicio de su actividad económica, podría intentar la correspondiente acción de amparo en protección al derecho al libre ejercicio de la actividad económica de su preferencia, consagrado en el Artículo 112 de la Constitución. (p. 55).

Toda vez, que la ejecución de las potestades tributarias que se le otorgan a la Administración Tributaria, no se configuran como un derecho absoluto para desplegar las conductas que quiera, por cuanto es necesaria la existencia de un límite que la misma Administración debe establecer con coherencia, sin dejar de lado los derechos de los sujetos pasivos que fiscaliza, entendiendo, que la actividad de fiscalización no debe ser una actuación inquisidora en la que es necesario encontrar un culpable a toda costa, para ser sancionado social y jurídicamente.

El mismo autor señala que, “si la actuación acarrea un perjuicio patrimonial, podría exigirse el resarcimiento del daño ocasionado, como consecuencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración prevista en el artículo 140 Constitucional”(p. 55), siendo este el segundo escenario de defensa del sujeto pasivo frente al abuso de poder de la Administración, tomando en cuenta que, no sólo ha limitado el desarrollo de sus actividades económicas, sino que la conducta realizada le ocasiona lesiones de carácter patrimonial, por ser intimado a un pago excesivo o por las pérdidas que tenga que soportar en virtud de la presencia permanente de un funcionario fiscalizador, que lo obligue incluso a paralizar temporal o permanentemente su actividad económica.

Límite territorial. El límite territorial se refiere al espacio geográfico en el cual se efectúa la fiscalización, llevada a cabo por los funcionarios que la Administración Tributaria ha autorizado para ello. En este ámbito, la Administración Tributaria divide sus funciones en circunscripciones territoriales, por regiones en la cuales se desenvuelven las competencias tributarias, sobre un espacio determinado en el que se encuentran un número específico de contribuyentes que se someten a su potestad.

Límite personal. Se refiere al sujeto pasivo (contribuyente o responsable) obligado tributariamente sobre quien se efectúa la fiscalización y determinación llevada a cabo por la Administración Tributaria, en razón de la facultad que tiene de escogerlos para el procedimiento fiscal, según los parámetros que ella misma establece, sin que la legislación tributaria le imponga límite al respecto.

Límite material. El contenido de este límite está referido a los tributos, periodos en los cuales se han generado y la base imponible, para la medición en la realidad fáctica de la obligación tributaria.

En este sentido, está relacionado con la Providencia Administrativa que autoriza a los funcionarios correspondientes para ejecutar la fiscalización, considerando que, en ella se explican las condiciones y circunstancias bajo las cuales se va a desarrollar, visto que la misma le indica al fiscal tributario el tributo a revisar, el periodo o periodos impositivos del mismo, y la base imponible que fue tomada para la conversión a términos económicos de la obligación tributaria.

Fase de requerimiento

Dentro del proceso de determinación, la fase de requerimiento está constituida por la serie de instrumentos técnicos y jurídicos que son solicitados por la Administración Tributaria, y que sirven de base para la revisión y verificación de la cuantía de los tributos, bajo los parámetros establecidos en la normativa tributaria. En esta fase se le requieren datos e información tanto al sujeto pasivo de la obligación como a aquellos terceros intervinientes en la relación jurídica tributaria, que no son obligados pero tienen en su poder o conocimiento los instrumentos necesarios para determinar la veracidad del tributo y la base para su cuantificación.

En atención a estas razones, la fase de requerimiento se inicia con Actas de Requerimiento, que se configuran como actos administrativos a través de los cuales se obtiene la información solicitada por la Administración, la cual debe estar señalada en forma precisa y concreta en la providencia que le autoriza a realizar la fiscalización y determinación tributaria.

Aunado a estas consideraciones, en las actas de fiscalización se deja constancia tanto de la información solicitada como de la entregada por el contribuyente, por medio de constancia de recepción, razones que justifican su doble característica, por cuanto efectivamente la información es solicitada al sujeto pasivo dejando asentamiento del cumplimiento por parte del funcionario fiscalizador de lo preceptuado en la providencia administrativa y a su vez se deja constancia de los documentos presentados por el sujeto, sirviendo de medio de defensa para el contribuyente o responsable.

Acta de reparo fiscal. Una vez realizada la investigación y revisión fiscal, la Administración Tributaria refleja las conclusiones a las que ha llegado a través de un acto administrativo de trámite conocido como Acta de Reparación fiscal. Esta Acta debe contener una narrativa concreta y específica de todos los hechos ocurridos durante el procedimiento de fiscalización y determinación que se ha llevado a cabo.

Al respecto Sánchez (2005) indica que el Poder Judicial a través de la Sala Político Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia define el Acta de reparo o acta fiscal como

Un acto administrativo de carácter procedimental a través del cual la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y control, inicia el procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria o imponer las sanciones por los ilícitos tributarios cometidos por los contribuyentes o responsables, en el cuales deja constancia de los hechos y circunstancias que, presuntamente ciertos, configuran la situación jurídica del sujeto pasivo. (p. 71).

En este sentido, el Acta de Reparación es un paso dentro del procedimiento de fiscalización, en el que la Administración Tributaria expone las conclusiones obtenidas luego de culminada su actuación de fiscalización cuyo objeto ha sido el análisis de la situación tributaria del sujeto pasivo, en la que verifica el cumplimiento o incumplimiento de los deberes tributarios, y en función de ella realiza las objeciones o reparos observados durante el procedimiento.

Es preciso señalar que, una vez emitida el Acta de Reparación fiscal, se sigue con la notificación al sujeto pasivo, pudiendo llevarse a cabo de forma personal, a través de

constancia entregada en el domicilio del contribuyente o responsable, a través de correo público o privado, o por cualquier medio electrónico legalmente establecido, o en última instancia, de ser imposible la notificación por los medios anteriores, debe realizarse por publicación de un aviso en un diario de circulación nacional.

En este sentido, el Acta de Reparación emplaza al sujeto pasivo, contribuyente o responsable, con la finalidad de que regularice su situación legal, indicándole los lapsos dentro de los cuales puede realizar todas las actuaciones destinadas a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, en procura de acelerar la recaudación tributaria, en virtud de que, el allanamiento total o parcial, evita la continuación del procedimiento administrativo subsiguiente, haciéndolo más expedito y beneficioso para ambos sujetos tributarios, considerando que el sujeto pasivo evita ser multado por retrasos en el cumplimiento del tributo y la Administración obtiene el pago inmediato de los montos adeudados integrantes de la obligación tributaria.

En el marco del procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, si el contribuyente decide oponerse al reparo que realiza la administración, se inicia la fase siguiente, que es el sumario administrativo, procedimiento en el que se consignarán el escrito de descargo y las pruebas que el sujeto pasivo considere pertinentes y legales, contemplado como una facultad y no una carga del sujeto obligado, dentro de la fase de instrucción.

Resolución Culminatoria del Sumario

Una vez culminada la fase de instrucción del procedimiento de fiscalización tributaria, el paso siguiente es la emisión de la decisión correspondiente por parte de la Administración Tributaria, poniendo fin al procedimiento de fiscalización y determinación del tributo.

Efectivamente, el procedimiento de fiscalización tiene su punto final en la Resolución Culminatoria del Sumario, emitida por la Administración Tributaria, particularmente por el órgano que instruyó el procedimiento del sumario, contentiva de datos claros referentes a la determinación de la obligación tributaria, visto que el

órgano tributario debe expresar en forma concreta si la obligación es procedente o no, determinando en caso de ser procedente, el tributo a pagar.

De igual forma, al ser un acto de la administración de carácter sancionador, la Resolución Culminatoria del Sumario debe establecer las circunstancias de la infracción cometida por el sujeto pasivo obligado y la correspondiente sanción pecuniaria, ya que se deben enmarcar los hechos acaecidos con el presupuesto legal sancionatorio.

En correspondencia con estas consideraciones, la Resolución Culminatoria del Sumario, como acto final del procedimiento de fiscalización tributaria, también contiene la liquidación del tributo que ha sido determinado, al igual que sus accesorios y los montos de las sanciones a que haya lugar, intimando al sujeto pasivo a su pago en los términos en ella establecidos.

En tal sentido, se constituye en un título legal en virtud del cual la Administración Tributaria ejerce sobre el sujeto pasivo las facultades de recaudación del tributo que ha determinado en el procedimiento de fiscalización y determinación desplegado. Esta recaudación se solicita en un primer momento de forma voluntaria, llamando al sujeto pasivo a cumplir con el tributo, los accesorios y las sanciones pecuniarias impuestas en la Resolución.

De no ser posible la recaudación voluntaria, la Administración da inicio a los medios coactivos establecidos legalmente para obtener el pago del tributo.

En relación con lo expuesto Sainz de Bujanda (1993) señala que la Resolución Culminatoria:

1. Tiene eficacia declarativa y no constitutiva. Quiere esto decir que a través de él, se produce una declaración imperativa sobre el importe de la deuda tributaria, que ha nacido antes, por la realización del hecho imponible.
2. Se trata de un acto concreto y no normativo, ya que a través de él se define una situación jurídica individualizada y no se exteriorizan reglas objetivas de conducta.
3. Se trata de un acto administrativo singular que va referido a un determinado individuo. Puede acontecer que algunos actos de trámite del procedimiento liquidatorio afecten a un conjunto de contribuyentes, pero el acto administrativo de liquidación en sentido estricto se refiere siempre a un contribuyente determinado. (p. 334).

En correspondencia con el planteamiento del autor, ciertamente la Resolución Culminatoria está destinada a declarar la existencia de la obligación y el tributo correspondiente, pero no a constituirla, por cuanto, antes de iniciarse el procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, la obligación ya ha nacido, visto que en un momento anterior se ha verificado la materialización del hecho imponible, y está claro quién es el sujeto pasivo obligado.

De igual forma, no establece normas que deba seguir el sujeto pasivo, contribuyente o responsable, dada su naturaleza de acto administrativo, cuya finalidad es subsumir la conducta omisiva o errónea del sujeto en el supuesto legal que establece la ley para definir la existencia o no de sanciones con respecto a esa conducta.

Finalmente, por su naturaleza de acto jurídico los efectos que produce son de tipo particular, por cuanto al conocerse quién es el sujeto pasivo, es a este individuo al que se le intima y exige el pago del tributo con sus correspondientes accesorios, además de las sanciones que dado el caso hayan sido impuestas, y que provienen desde el momento del nacimiento de la obligación y no en la fiscalización.

Ejecución de Créditos Fiscales

Sobre la base las consideraciones anteriores, se observa que el nacimiento de la obligación tributaria y su posterior determinación, genera tributos que deben ser pagados por el sujeto pasivo de la obligación y configura para el sujeto activo un crédito fiscal a su favor, que debe ser exigido, en virtud de las potestades de recaudación otorgadas por el legislador tributario.

Por consiguiente, la Administración Tributaria tiene amplias facultades para exigir el pago de los tributos, que no se han cumplido voluntariamente por el sujeto pasivo, acudiendo a las formas coactivas de recaudación, iniciando procesos administrativos y judiciales para el logro de sus fines, toda vez que la Administración tiene el derecho y el deber de la recaudación tributaria, a favor del Estado.

Juicio Ejecutivo

El proceso es la entidad jurídica en virtud de la cual el Estado, desarrollando su función jurisdiccional, resuelve a través de una sentencia los conflictos de interés jurídico que se susciten entre los particulares, o entre los particulares y el Estado por medio de sus órganos, con las pautas que establece la Ley.

Desde este punto de vista, el proceso está conformado por una serie de procedimientos, entendido como el conjunto de actos o pasos que se concatenan entre sí, para llegar al fin último que es la decisión del órgano jurisdiccional dictada bajo las formas de la Ley y cuya finalidad es alcanzar la justicia.

De lo señalado se deriva que, una vez dictada la decisión que resuelve el conflicto de intereses jurídicos, la misma debe ser ejecutada, puesto que luego del proceso de cognición del conflicto y su solución, se sigue el procedimiento de ejecución de la decisión convirtiéndose en una sentencia ejecutoriada que debe materializarse, para garantizar los resultados del proceso.

De esta forma, el juicio ejecutivo tiene su origen en la ejecución de la sentencia, cuya finalidad se asemeja, por cuanto se solicita una declaración judicial de cumplimiento o ejecución de la decisión, que está contenida en un título ejecutivo.

En este orden de ideas, Quintero (2006), al referirse al juicio ejecutivo señala que “está considerado por la ley como que él encierra una presunción vehemente de certeza, de verdad, es decir, la declaración contenida en el título ejecutivo se presume que es cierta, que es indiscutible”(p. 97), al entenderse que es un procedimiento más expedito que el ordinario, en el que, al presentarse un título ejecutivo, se presume de inmediato la veracidad de las pretensiones contenidas en el mismo y exigidas por el ejecutante.

Siguiendo este planteamiento, el juicio ejecutivo se desarrolla a través de un procedimiento breve o sumario, en el que el actor le exige a su deudor moroso el pago de cantidades líquidas de plazo vencido, que constan en documento indubitado, tomando en cuenta que el título ejecutivo con que cuenta el actor procesal, funge como plena prueba de su derecho dentro del proceso, señalando que la fase de cognición está

destinada a verificar la suficiencia del título, pero no entra en discusiones de fondo en cuanto a la pretensión o posibles excepciones que plantee el demandado.

Dentro del procedimiento ejecutivo, se observa una particularidad que lo diferencia del procedimiento ordinario, toda vez que, al presentarse el correspondiente título ejecutivo suficiente, se otorgan a favor del actor las medidas cautelares que solicite y el juez considere necesarias para asegurar las resultas del fallo y evitar que la pretensión se haga ilusoria.

Evolución del Juicio Ejecutivo

El juicio ejecutivo tiene su origen en el Derecho Romano que reconocía como único título ejecutivo válido, la sentencia definitiva dictada por el órgano jurisdiccional, luego de haber transcurrido todo el procedimiento ordinario, en cuyo ínterin se ventilaban las pretensiones y defensas del actor y del demandado, entrando el juez en una fase de cognición previa a la fase de ejecución en contra del deudor moroso.

En contraposición a la teoría del derecho romano, se planteó la estudiada por el derecho germánico en la que se dejaba de lado la fase de defensa y excepciones para dar prioridad al Poder Público del órgano jurisdiccional, quien, al serle presentado un título ejecutivo por parte del actor estaba facultado para decidir inmediatamente sobre el contenido del mismo, obviando cualquier fase de cognición y defensa del deudor para ir directamente a la ejecución en su contra.

Posterior a las teorías anteriores, nace la italiana que conjuga los presupuestos del derecho romano y el germánico, al explicar que, efectivamente el juicio comienza con la presentación por parte del acreedor, del título ejecutivo, pero contempla el desarrollo de la fase cognitiva, destinada a que ambas partes explanen sus respectivas pretensiones y excepciones, en el marco del derecho a la defensa que le es reconocido al deudor.

En este sentido, se establece que si el deudor reconoce el título que presenta el actor, entonces la fase cognitiva es omitida, por cuanto el Juez no tiene la necesidad de evaluar la veracidad de las posiciones de actor y deudor, entrando directamente a la

fase de ejecución, indicando incluso, que no es necesario que sea dictada una sentencia, para disponer directamente los términos de la ejecución.

Se observa que, esta admisión realizada por el deudor (demandado) ante el Juez, se configura como un allanamiento procesal a favor del actor, excluyendo el dictamen de una sentencia de fondo, ya que el acto procesal siguiente a este allanamiento es un auto de ejecución o mandamiento de ejecución de aquel título presentado generador del proceso, sin necesidad de desarrollar un juicio ordinario.

A este referente Quintero (2006), señala

que declaraciones contenidas fuera de las sentencias judiciales presten merito ejecutivo, eso es lo anormal, es decir que sin haber intervenido para nada un juez, sin haberse informado, sin haber instruido un expediente acerca del derecho de las partes, la ley considera que ese derecho es indiscutible cuando se encuentra plasmada en un documento que no sea sentencia judicial, es el caso de los títulos ejecutivos extrajudiciales, contractuales y que nacieron en esa forma en el derecho común italiano.(p. 101).

Desde este punto de vista, el derecho común italiano le dio plena fe al contenido de los títulos ejecutivos, considerando que la pretensión procesal y material se unen en dicho título, que al ser suficiente, daba derecho al actor a solicitar su inmediata ejecución en contra del deudor, sin necesidad de la actuación judicial ni de una sentencia que decida la legitimidad que tenga el actor en la pretensión planteada.

En la actualidad, el derecho moderno establece que el juicio ejecutivo es un procedimiento sumario, en el que se desarrolla la fase de cognición que es mucho más breve que en el procedimiento ordinario, en tanto se otorga a ambas partes la oportunidad de presentar pruebas, sobre todo para el deudor que se puede oponer al procedimiento y presentar elementos probatorios destinados a desvirtuar la certeza del título ejecutivo exhibido, siendo necesario que dicte una sentencia definitiva, para entrar posteriormente en la fase de ejecución propiamente dicha.

Requisitos del Juicio Ejecutivo

Para que se verifique la existencia de un juicio ejecutivo deben concurrir requisitos tales como la existencia de un acreedor y un deudor ciertos, una deuda

líquida de plazo vencido, es decir, que haya operado la mora del deudor, y el título ejecutivo, considerado como el documento indubitado contentivo de la obligación o deuda a favor del acreedor.

Título Ejecutivo

Para Jara (2014) “Es la declaración solemne, a la cual la Ley le obliga la fuerza indispensable para ser el antecedente inmediato de una ejecución” (p.19), visto que su contenido material certifica la tutela de derecho para su poseedor, que tiene eficacia probatoria en cuanto se reconoce legalmente el derecho que tiene este para exigir el pago de cantidades por parte de su deudor. Es elemento básico para dar inicio al juicio ejecutivo.

En este orden de ideas, el título ejecutivo atribuye a su titular el derecho de intentar la acción ejecutiva, acudiendo a los órganos jurisdiccionales a los fines de solicitar la ejecución de las obligaciones contenidas en el instrumento legal y que no han sido cumplidas voluntariamente por el deudor, por lo que se debe practicar una ejecución forzosa de dicha obligación.

Requisitos del Título Ejecutivo.

Certeza del título ejecutivo

El título debe ser lo suficientemente claro en la indicación del acreedor y el deudor de la obligación, para que sea entendido en un primer momento por el Juez que lo va a examinar, sin que tenga que ahondar demasiado en el instrumento para determinar quiénes son los sujetos. De igual forma, debe contener claramente los datos referentes a la deuda cuyo pago se exige, así como reflejar los elementos que determinen que la misma es líquida y de plazo vencido.

Carácter líquido de la obligación.

El título debe contener los datos necesarios no sólo para conocer la obligación cuyo cumplimiento se exige, sino también se debe conocer cuál el elemento cuantitativo de la misma, por lo que debe estar líquida, es decir, los montos exigidos han de ser determinados económicamente, y estar reflejados en forma evidente y clara en el título ejecutivo que se presenta.

Exigibilidad.

El contenido del juicio ejecutivo, es la exigencia que realiza el acreedor a su deudor moroso, para el pago de una cantidad líquida y exigible que consta en documento indubitado, es decir, en el título ejecutivo. Es precisamente la morosidad del deudor la que califica la deuda como exigible, por cuanto se ha verificado la mora de este en el cumplimiento de su obligación y ha sido intimado por su acreedor.

Naturaleza del Juicio Ejecutivo

El juicio ejecutivo tiene la naturaleza de un procedimiento sumario, es decir, es un procedimiento breve, con una fase de cognición reducida al mínimo, pero que se considera necesaria para determinar con certeza la validez y veracidad del título ejecutivo, instrumento fundamental de la acción. Efectivamente, se examina el título pero no se entra a decidir el fondo de la controversia suscitada entre acreedor y deudor, por cuanto los derechos reclamados se entienden reconocidos y probados en el propio título, que debe expresar claramente la existencia de un crédito cierto, líquido y exigible.

En este sentido, está dirigido a dictar las medidas preventivas sobre bienes del deudor, para garantizar que la pretensión del acreedor no se haga ilusoria, en virtud del lapso que transcurra durante la fase de cognición, en la que ambas partes presentan sus respectivas pretensiones y excepciones, además de los elementos probatorios que serán estudiados en el devenir del procedimiento, destinado a la emisión de la correspondiente sentencia definitiva.

Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales

Quintero (2006), señala que “este es el recurso judicial del que dispone la administración para cobrarle a los contribuyentes morosos y renuentes, incluso a los que deban pagar sus impuestos en el exterior”(p. 109), visto que, la Administración Tributaria debe ejercer sus facultades recaudatorias e intimar al sujeto pasivo de la obligación, al pago del tributo generado y determinado, bien por un procedimiento de

autodeterminación llevada a cabo por el propio sujeto pasivo, consciente de la existencia de la obligación o bien por medio de un procedimiento de determinación y liquidación fiscal, desarrollada por la propia Administración.

En este orden ideas, en el momento en que se presenta el impago o incumpliendo de la obligación, la Administración Tributaria está en el derecho de intimar al obligado al cumplimiento, materializándose en un título ejecutivo del crédito fiscal, pudiendo iniciarse de inmediato el procedimiento de cobro ejecutivo del crédito.

***Procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario promulgado en fecha
17 de octubre de 2001***

Procedimiento Judicial

El procedimiento de ejecución de créditos fiscales se inicia con escrito consignado por la Administración Tributaria, presentado ante el Tribunal Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial correspondiente a la Región de Tributos del domicilio del sujeto pasivo, ahora intimado al pago del tributo a favor de la Administración Tributaria.

En el texto del escrito presentado por la Administración Tributaria, se deben indicar con precisión y claridad los datos referentes a su identificación, la del sujeto pasivo demandado, el carácter con el que actúa, el objeto de la pretensión demandada y los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se basa para iniciar el procedimiento de ejecución.

Por tratarse de un procedimiento llevado ante el órgano jurisdiccional, el Tribunal Competente es el Contencioso Tributario de la Región en la que se encuentra el domicilio del deudor tributario, en virtud de lo cual el Juez Tributario tiene facultades para decretar todas las medidas preventivas que sean solicitadas por la Administración, como parte actora en el procedimiento, y que estén destinadas a garantizar el fiel cumplimiento de la ejecución del crédito fiscal, soportado patrimonialmente por el sujeto pasivo a través de sus bienes.

En atención a estas razones, la medida fundamental decretada por el Juez Contencioso Tributario es el embargo sobre bienes del deudor cuyo valor no exceda

del doble del monto de la obligación, sumado a las cantidades determinadas por concepto de gastos derivados del proceso y la práctica de la medida.

Embargo de bienes. El embargo de bienes es una medida preventiva consistente en la retención de bienes del demandado, dictada por la autoridad judicial competente. Es necesario distinguir dos tipos de embargo, el preventivo y el ejecutivo, el primero dictado sobre bienes muebles del demandado y el segundo sobre bienes muebles e inmuebles de este.

En efecto, el embargo preventivo está dirigido a resguardar bienes del deudor para garantizar las resultas del juicio en el momento en que es dictada la sentencia definitiva y así evitar que la pretensión del actor quede ilusoria, pudiendo ser solicitado en cualquier estado del proceso, ante posibles actuaciones que vayan en detrimento de los bienes del deudor que se configuran como garantía de la obligación.

Por otra parte, el embargo ejecutivo se efectúa posterior al dictamen de la sentencia definitiva, visto que a través de él se va a hacer efectiva la ejecución de dicha sentencia, recayendo sobre bienes muebles e inmuebles del ejecutado, ya que este deberá responder con todo su patrimonio embargable, por la ejecución y las costas y costos del proceso que se hayan originado.

Así las cosas, en el juicio ejecutivo, el embargo ejecutivo se comporta particularmente como un embargo preventivo, ya que se ejecuta antes de haberse dictado sentencia, al momento de iniciarse el procedimiento, por cuanto la Administración Tributaria cuenta con un título ejecutivo que hace plena prueba de la veracidad de su pretensión, tanto material como procesal y está destinado a garantizar la posterior ejecución que ordene el órgano jurisdiccional, toda vez que se realizan las diligencias correspondientes a la ejecución pero se paraliza al momento del remate, llegando hasta la publicación de los carteles de remate, fase en la que se esperará a que se dicte sentencia, visto que es un procedimiento expedito.

En su estudio, Quintero (2006), explica que “una vez que se ordena el embargo, y de acuerdo al C.O.T. el Juez designará al fisco como el depositario de los bienes, cuando así el representante lo solicitase”(p. 114), debiendo resguardar los mismos con la diligencia de un buen padre de familia, y en los casos en que terceros manifiesten

tener derechos sobre los bienes embargados o pretendan tener un derecho preferente al del actor, pueden manifestarlo ante el Tribunal e iniciar contra las partes el procedimiento de tercería, que se llevará en cuaderno separado al de la causa principal, de conformidad con las normas que para ello dispone el Código de Procedimiento Civil como norma procedimental supletoria a la tributaria.

Intimación. Una vez admitida la demanda, se procede a intimar al deudor tributario, indicándole la apertura de un lapso de cinco días para que pague o haga oposición a la intimación, probando que ha pagado el crédito fiscal, apercibido de ejecución en el caso de no realizarse el pago o la oposición en este lapso. Si se realiza oposición debe presentar un documento fehaciente que demuestre que se ha realizado el pago del crédito.

Ahora bien, al realizarse la oposición, el Juez Tributario decidirá al respecto, declarando con lugar o sin lugar el planteamiento realizado por el deudor intimado, siendo esta decisión apelable, de ser declarada con lugar, en ambos efectos y de ser declarada sin lugar, en un solo efecto.

***Procedimiento de Cobro Ejecutivo establecido en el nuevo Código Orgánico
Tributario promulgado en fecha 18 de noviembre de 2014***

Tal como ha sido señalado anteriormente, la Administración Tributaria tiene amplias facultades para ejercer el poder de imperio sobre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, para requerir y percibir de este el pago de los tributos adeudados, los accesorios e intereses generados al igual que las sanciones de carácter pecuniario que se impongan luego de un procedimiento de determinación de oficio.

Ahora bien, una vez que la Administración Tributaria cuente con un crédito fiscal líquido y exigible a su favor, que conste en título ejecutivo, está en el derecho y el deber de iniciar el procedimiento para la ejecución de dicho crédito, en el marco de las potestades recaudatorias otorgadas por el legislador tributario, siguiendo para ello los parámetros que la Ley establece y el procedimiento correspondiente.

En virtud de estas consideraciones, el Código Orgánico Tributario vigente, faculta a la Administración Tributaria para efectuar, en sede administrativa, el procedimiento de cobro de créditos fiscales a favor del Estado como sujeto activo de la obligación tributaria.

Efectivamente, la norma tributaria indica que, a diferencia del procedimiento de ejecución de créditos, en este procedimiento administrativo el órgano competente para conocer del cobro ejecutivo y decidir al respecto es la propia Administración Tributaria, entendiendo que la Administración despliega la conducta para iniciar el proceso tributario y es ella misma quien decide sobre sus propias pretensiones.

Asimismo, una vez iniciado el cobro ejecutivo del crédito fiscal se impone al sujeto pasivo obligado un recargo del diez por ciento (10%) sobre las cantidades adeudadas por el tributo, sus accesorios e intereses, además de los intereses moratorios causados en el devenir del procedimiento.

Intimación. Una vez verificado el vencimiento del plazo para que el deudor tributario cumpla con su obligación voluntariamente, y efectivamente se determine que no lo ha hecho, la Administración, al día siguiente al vencimiento de aquel lapso intimará al deudor tributario para que pague las cantidades debidas y el respectivo recargo que se efectúa de inmediato una vez realizada la intimación, contando con cinco días contados a partir de su notificación, para realizar el pago.

Es preciso señalar, que en este procedimiento de cobro ejecutivo, la norma no contempla la posibilidad para el deudor de hacer oposición al cobro, demostrando que efectivamente ha realizado el pago del tributo, indicando que si este no realiza el pago en el plazo establecido, el acto siguiente es el embargo ejecutivo de sus bienes y derechos, indicando igualmente que la intimación realizada no está sujeta a impugnación.

Embargo. Considerando que el procedimiento de cobro ejecutivo se desarrolla en vía administrativa, el embargo también es practicado por funcionarios autorizados por la Administración para tal fin. Al practicarse el embargo de bienes y derechos del ejecutado, el funcionario autorizado levantará actas en las que se describan los bienes embargados, que no excedan del doble de las cantidades adeudadas más el recargo

impuesto al momento de la intimación, igualmente se indica el valor que se le asigna a estos bienes y derechos, sin necesidad de notificación de las actas levantadas, publicando subsiguientemente un único cartel de remate.

Posteriormente a la ejecución del embargo por parte del funcionario autorizado, la Administración Tributaria se constituirá en depositaria de los bienes y derechos embargados, asignando su guarda y custodia al propio deudor u otra persona que considere idónea, autorizándola para tal fin. El embargo que recaiga sobre bienes inmuebles o derechos del deudor, será notificado al Registrador Público de la circunscripción donde se encuentre el inmueble referido.

En relación con los terceros, estos pueden hacer oposición al embargo en los casos de tener derechos preferentes al sujeto activo, o por ser suyos los bienes embargados, demostrando a través de documento fehaciente el derecho que alega, en caso de que el deudor se oponga a la pretensión del tercero, la Administración abrirá una articulación probatoria a los fines de decidir si efectivamente el derecho corresponde o no al tercero.

Remate. En el marco del procedimiento administrativo, posterior al embargo, la Administración Tributaria ordenará el remate de los bienes embargados, designado a un experto para que valúe los bienes embargados, pudiendo el deudor oponerse al avalúo realizado y solicitar uno nuevo, corriendo con los gastos originados en la designación de un nuevo experto y el estudio correspondiente, concluyendo que de existir diferencias entre ambos avalúos se considera válido el que le otorgue mayor valor a los bienes embargados.

En este orden de ideas, una vez culminado el avalúo y determinado el valor de bienes embargados para el remate, se publicará un único cartel de remate, utilizando como medio de publicación la página web de la Administración Tributaria. En vista del cumplimiento de esta formalidad se procede de inmediato al remate de los bienes, en el día, hora y lugar señalados en el cartel, con la finalidad de cubrir el pago del crédito fiscal ejecutado, sin embargo, de no ser suficiente el remate para cubrir los montos adeudados, la Administración está plenamente facultada para embargar nuevos bienes del deudor que cubran la totalidad de las cantidades cobradas.

Prohibición de enajenar y gravar. El procedimiento de cobro ejecutivo en sede administrativa contempla que la Administración Tributaria tiene la facultad de perseguir los bienes y derechos del deudor, aun cuando sean desconocidos, por lo cual establece que, en caso de no conocerse los bienes del deudor o de ser insuficientes para cubrir los montos adeudados, la administración dictará una medida general de prohibición de enajenar y gravar, que se mantendrá vigente hasta que se extinga la deuda o se concreten bienes del deudor para el cobro ejecutivo.

En virtud de ello, la medida dictada será notificada por la Administración a los registradores y notarios a fin de evitar que se enajenen o graven bienes del deudor tributario, siendo estos responsables por los daños y perjuicios que se ocasionen a la Administración por el incumplimiento de la medida.

Garantía. En muchos casos la deuda tributaria se encuentra garantizada, caso en el cual al iniciarse el cobro ejecutivo, se debe ejecutar en un primer momento la garantía existente y si esta resulta insuficiente se procede al embargo de los bienes y derechos. En este sentido, el deudor tiene la oportunidad de solicitar a la Administración que sean embargados otros bienes o derechos, quedando sin efecto la garantía otorgada.

Bases legales

Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999)

La Carta Magna de la República establece en su Capítulo III, los Derechos Civiles de los ciudadanos dentro de los cuales se encuentra el derecho al debido proceso. Expresa el artículo 49 que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y 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 la ley.

El principio de generalidad se encuentra tipificado en el Capítulo X De los Deberes, cuyo artículo 133 establece la obligación de toda persona a contribuir con las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

El contenido relacionado con el Régimen Fiscal y Monetario se encuentra en el Capítulo II Sección Segunda: Del Sistema Tributario, en el artículo 316 que establece que el sistema tributario debe ser justo según la capacidad de contribución de los individuos atendiendo al principio de progresividad.

Código Orgánico Tributario

Por su parte el Código Orgánico Tributario (2014), en su artículo 1 establece que las disposiciones que rigen el Código Orgánico Tributario son aplicables a tributos nacionales y las relaciones emanadas de ellos, por lo tanto contempla dentro de sus disposiciones todo lo relacionado con los recursos de que se vale un contribuyente a la hora de que sienta que sus derechos han sido violados.

El Capítulo III De los Procedimientos, artículo 158, regula todos los procedimientos relacionados con la verificación y determinación de la obligación tributaria, así como la cuantificación de los tributos, señalando los medios de defensa del contribuyente, en los que deben verificarse los principios tributarios.

De igual forma, a partir del artículo 252*eiusdem* contempla los recursos que puede interponer el contribuyente en su defensa y en contra de la determinación que ha llevado a cabo la Administración en un procedimiento de oficio.

El Código Orgánico Tributario, especifica en el título VI, el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto ante el Tribunal Contencioso Tributario, en cuya sede jurisdiccional se verifican y exigen el cumplimiento de los principios constitucionales procesales, en el marco de la defensa del contribuyente, que deben respetarse para evitar lesionar sus derechos fundamentales.

Finalmente, el Código Orgánico Tributario establece que, la Administración Tributaria tiene las más amplias facultades para efectuar el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, que se realiza en sede administrativa, visto que, la Administración va a presentar un título ejecutivo ante un órgano perteneciente a ella misma, quien determinará si este título es o no ejecutable, y será la propia Administración quien ejecutará el embargo contra el contribuyente, sin contemplar la posibilidad de oposición a la intimación llevada a cabo.

Lo anterior, deja clara evidencia que el Código Orgánico Tributario venezolano contiene dentro de su articulos todos los medios de que puede valerse un contribuyente bajo circunstancias en que las actuaciones de la Administración Tributaria atenta contra sus derechos e intereses legítimos, sin embargo, en lo que respecta al cobro ejecutivo se omiten actos fundamentales como la oposición por haber realizado el pago, dejando abierta la interrogante respecto a la garantía del derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva.

Código Civil

El Código Civil venezolano contiene un conjunto de normas jurídicas de derecho privado ordenado y sistematizado en un solo cuerpo legal; decretado por el extinto Congreso de la República de Venezuela, bajo la Gaceta Oficial Número 2.990 Extraordinario con fecha 26 de julio de 1982. Contiene en su capítulo V las disposiciones relacionadas con La Prueba de las Obligaciones y de su Extinción, así el Art. 1354 señala que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido liberto de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

La sección I *eiusdem* señala los articulos referentes a la prueba por escrito Artículo 1355. El instrumento redactado por las partes y contentivo de sus convenciones es sólo un medio probatorio; su validez o su nulidad no tienen ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico que

está destinado a probar, salvo los casos en que el instrumento se requiera como solemnidad del acto.

Artículo 1356.- La prueba por escrito resulta de un instrumento público o de un instrumento privado.

Código de Procedimiento Civil

El Código de Procedimiento Civil vigente, decretado por el extinto Congreso de la República de Venezuela, bajo la Gaceta Oficial Número N° 4.209 Extraordinaria de fecha 18 de septiembre de 1990, contiene a partir del artículo 532 el procedimiento relativo a la ejecución de la sentencia en el que se efectúa el embargo ejecutivo de bienes del deudor, equiparable al embargo realizado al deudor tributario, considerando entonces que el embargo se lleva a cabo sólo en el caso en que exista una sentencia firme emanada de los órganos jurisdiccionales.

Igualmente, contempla en el artículo 630 el procedimiento de vía ejecutiva, en el que se efectúa el embargo ejecutivo como una medida preventiva antes de sentencia, pero cuya materialización está supeditada a la misma, contentiva de los mismos actos procesales realizados en la ejecución de créditos, pero que es decretado por un tribunal competente y no por órganos de la administración pública.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

El proyecto de investigación está regido por una metodología, constituida por todas aquellas técnicas y procedimientos que se efectúan para lograr los objetivos planteados, estableciendo un diseño de investigación que es seguido por el investigador, en virtud del cual se clasifica la investigación a desarrollar.

En atención a estas consideraciones, el Marco Metodológico está destinado a explicar en una forma clara, sencilla y precisa cuáles son las estrategias y técnicas a utilizar por el investigador en el alcance de los objetivos.

En este sentido, Arias citado por González (2009) explica que “la metodología de la investigación es definida como, el estudio analítico que incluye los tipos de investigación, las técnicas, instrumentos y los procedimientos que serán utilizándose para llevar a efecto la investigación”(p. 76), en razón de la cual, el investigador una vez que se ha planteado el problema de investigación y aclarado los objetivos que quiere alcanzar, debe diseñar un método, integrado por técnicas y estrategias que lo van a guiar durante el procedimiento investigativo para llegar al análisis de resultados y finalmente las conclusiones pertinentes.

Desde este punto de vista Arias (2012), indica que “el diseño de investigación es la estrategia que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño de investigación se clasifica en: documental, de campo, experimental.”(p. 27), observando entonces que una vez establecida la metodología se pone en práctica el plan a seguir, integrado fundamentalmente por técnicas de recolección de datos, para ser estudiados posteriormente en el análisis de los resultados.

Tipo de investigación

Arias (2012), señala que “la investigación científica es un proceso metódico y sistemático dirigido a la solución de problemas o preguntas científicas, mediante la producción de nuevos conocimientos, los cuales constituyen la solución o respuesta a tales interrogantes.”(p.22), visto que, al existir diversas interrogantes de variada naturaleza, también se desarrolla un tipo de investigación acorde al conocimiento que se quiere producir, sin embargo, un mismo estudio de investigación puede desarrollarse bajo los parámetros de varios tipos de investigación que pueden ser concurrentes en función de las estrategias utilizadas y los objetivos buscados.

En concordancia con estas ideas, es preciso el nivel de la investigación, que Arias (ob.cit.), define como “el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio”(p.23), determinando en consecuencia que la presente investigación se enmarca en un tipo analítico, ya que en este tipo de investigación se desarrolla tanto el análisis como la síntesis de los datos recabados, por cuanto la finalidad es descomponer el todo en las partes que lo conforman y a su vez formar un conjunto coherente más amplio y profundo del estudiado inicialmente, concluyendo en un nuevo conocimiento.

La investigación analítica tiene como finalidad desglosar cada elemento de la relación jurídica tributaria y del procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, enfocándolo cualitativamente.

Desde esta perspectiva y dada la naturaleza de la investigación, el diseño de investigación es documental, accediendo a datos previamente recabados en investigaciones anteriores, obteniendo información bibliográfica, documentos escritos, referencias electrónicas, informaciones hemerográficas, que posibilitan alcanzar los objetivos planteados.

Arias (ibídem) explica que “la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales:

impresas, audiovisuales o electrónicas.”(p.27). En este sentido, la información utilizada deriva de fuentes secundarias, obtenida por medio de la revisión de datos contenidos en libros, leyes tributarias, decretos, providencias, sentencias, tesis de grado y todo aquel material bibliográfico analizado que se encuentra relacionado con el tema en estudio.

Población y muestra

En el presente trabajo de investigación se seleccionó la población y muestra, tomando en cuenta el paradigma cualitativo de la investigación seguido en el diseño metodológico.

Para Arias (2012) “la muestra es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible” (p.83), seleccionada visto que resulta imposible abarcar todos los elementos que conforman la población.

De igual forma Hernández, Fernández y Baptista (2006) definen la muestra como el “grupo de personas, eventos, suceso, comunidades, etc., sobre el cuales habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia” (p.562).

Desde este punto de vista, se observa que en la investigación cualitativa, la definición concreta de la muestra se torna difícil y contra natura a la propia investigación, ya que dado la característica del estudio que se pretende llevar a cabo, no se diseña un método de selección, asimilando la muestra a la población.

En consecuencia, se sigue el criterio teórico, en cuya función se apunta hacia el control de la información escogida para el análisis posterior. Tal como lo señala González (2009) “Está conformada cualitativamente por la asertividad y pertinencia de la información obtenida a través de los instrumentos de recolección a definir posteriormente en este trabajo”. (p. 81), efectivamente la selección realizada debe ser rigurosa en virtud del tipo de investigación desarrollado, descartando aquella que no sea pertinente con los objetivos planteados, considerando que el muestreo será validado posteriormente con el soporte teórico, analizado y codificado.

Validez y Confiabilidad

Para Múnich y Ángeles citados por González (2009) “toda investigación debe cumplir con dos reglas básicas para que la información obtenida sea válida y los datos recolectados puedan ser comparados, estas reglas son: validez y confiabilidad” (p.82), por lo que los instrumentos de recolección de datos deben tener el suficiente enfoque sobre la variable que se pretende medir, enmarcándose exclusivamente en obtener lo que el investigador se ha planteado.

En este orden de ideas, la validez está referida al grado o dimensión en la que el instrumento utilizado abarca la información que se proyecta recabar y las variables a medir, que será verificada por un experto.

Por otra parte, la confiabilidad del instrumento está relacionada con la exactitud de medición del mismo sobre el objeto de estudio, verificando que este instrumento produzca los mismos resultados de ser aplicado en idénticas condiciones a otro objeto.

Ahora bien, a los fines de cumplir con los dos requisitos de la investigación, validez y confiabilidad, los instrumentos a ser aplicados para la recolección de datos deben ser evaluados por expertos en la materia metodológica y tributaria, quienes se encargan de determinar si los instrumentos presentados cumplen con los requerimientos de pertinencia con el objeto de la investigación, para darle validez y confiabilidad.

Procedimiento de Recolección de Datos

Para la recolección de información se desarrollan técnicas, entendidas como el conjunto de procedimientos que lleva a cabo el investigador, en virtud del tipo y diseño de investigación realizada, entre las que se encuentra, el análisis documental, análisis de contenido, la observación, entre otras.

A este referente, Arias (2012) señala que

La aplicación de una técnica conduce a la obtención de información, la cual debe ser guardada en un medio material de manera que los datos puedan ser recuperados, procesados, analizados e interpretados posteriormente. A dicho soporte se le denomina instrumento. (p. 68).

En este sentido, el investigador determina en un primer momento cual será la técnica para obtener información, de acuerdo al diseño de investigación realizado, y luego desarrolla el instrumento en el cual se plasma la información recabada, que sirve de soporte para el análisis e interpretación que realizará posteriormente a la misma, llegando a las conclusiones correspondientes.

Para Dulzaides y Molina (2004)

El análisis documental es una forma de investigación técnica, un conjunto de operaciones intelectuales, que buscan describir y representar los documentos de forma unificada sistemática para facilitar su recuperación. Comprende el procesamiento analítico- sintético que, a su vez, incluye la descripción bibliográfica y general de la fuente, la clasificación, indización, anotación, extracción, traducción y la confección de reseñas.

A tal efecto, el análisis documental es la técnica por excelencia del diseño de investigación documental, en la cual se elaboran una serie de instrumentos destinados a clasificar las fuentes primarias y secundarias de la información, realizando anotaciones para luego desarrollar el análisis de los datos obtenidos a través de un proceso analítico y sintético, desglosando cada elemento de la información, para luego crear un nuevo conocimiento.

Las mismas autoras señalan que

Para acceder a los documentos y seleccionar los que satisfacen aquellos que son relevantes a cierto perfil de interés, es necesario previamente realizar su tratamiento documental, a partir de una estructura de datos que responda a la descripción general de los elementos que lo conforman. Incluye la descripción bibliográfica o área de identificación (autor, título, datos de edición, etc.), así como la descripción del contenido o extracción y jerarquización de los términos más significativos, que se traducen a un lenguaje de indización (tesauros, tablas de materias, etc.).

A partir de estas consideraciones, es necesario realizar primero una selección estricta de la información bibliográfica pertinente con la investigación, para luego llevar a cabo el proceso de descripción, jerarquización e individualización de cada dato de información, para posteriormente estudiarlo en su conjunto y sintetizarlo.

En el marco del diseño de investigación documental, se toma en cuenta el análisis de información, como una técnica de investigación y de recolección de datos, visto que, una vez que se han seleccionado los documentos pertinentes y válidos para la investigación desarrollada, a través del análisis de información o análisis de contenido, se profundiza en el mensaje que contiene cada documento seleccionado y jerarquizado, analizando su significado en correlación al problema planteado y los objetivos seguidos. Una vez realizado el análisis de contenido, se permite al investigador tomar decisiones con respeto al curso de la investigación, para completarla con otras estrategias que considere necesarias para alcanzar los fines que se ha propuesto.

En este orden de ideas Dulzaides y Molina (ibídem) señalan que

En el contexto actual, el análisis de información adquiere una relevancia extraordinaria, porque desbroza el camino, "intoxicado" por la creciente circulación de datos e información. Su realización exitosa y eficiente genera una mejor utilización del conocimiento disponible en aras de acelerar el proceso de su implementación.

Efectivamente, los avances tecnológicos, si bien se consideran como una ventaja en la búsqueda de información, también presenta muchos riesgos para el investigador, que se ve saturado de datos e información, que muchas veces es incongruente, inválida e ineficaz, considerando que, al utilizar la técnica de análisis de información, el investigador logra depurar todo el cúmulo de información obtenida, facilitando el uso de aquella que sea realmente válida y pertinente con la investigación y sus objetivos, evitando así apartarse del curso que debe seguir para un correcto análisis de datos recabados.

Para la recolección de datos en la presente investigación, se utilizan instrumentos tales como fichas, cuadros de registros y clasificación de categorías, en el marco de las técnicas de análisis documental y de contenido, propios del diseño de

investigación documental. En el entendido que la guía y ficha tienen por finalidad registrar la información sobre los documentos revisados para el análisis documental.

Análisis de los datos.

Para desarrollar la investigación planteada, por medio del análisis de datos recolectados en la revisión bibliográfica, el análisis documental y el análisis de información. En primer lugar, se recopila la información por medio de fuentes bibliográficas procedentes de libros, revistas, publicaciones hemerográficas, textos legales y páginas de internet, ejecutando sobre ellas actividades de revisión, organización y análisis, efectuando para ello un análisis crítico de la información recabada.

Tareas y actividades del proceso de análisis

Registro documental

La información obtenida a través de las fuentes bibliográficas revisadas, se encausan en un proceso de selección de datos cualitativos, jerarquizados y codificados, procesando toda la información obtenida para luego llevarla a un contexto sintetizado.

Por consiguiente, se crean unidades de estudio en las cuales se va a ubicar cada tipo de información obtenida, describiéndola por tópicos, en base a las semejanzas encontradas en los datos recabados, que guarden correspondencia con cada objetivo planteado, siguiendo criterios de clasificación.

Esta tarea se lleva a cabo por medio de la jerarquización y clasificación de la información obtenida, plasmada en los registros llevados para tal fin, para luego categorizarla según sus elementos integradores.

Clasificación de unidades

González (2009) señala que

Esta actividad se realiza de manera simultánea a la separación por unidades, toda vez que ésta atiende a criterios temáticos. De manera tal, que cada categoría supone la realización con un constructo mental, por el cual cada una puede ser comparada con el resto. Entendido así, el proceso de identificación por categorías, es un proceso inductivo y al mismo tiempo subjetivo del investigador, por lo que depende del cuerpo de conocimientos, valores y experiencias que tenga el mismo, y el tipo de juicio que se elabore tras la propuesta de las categorías provisionales que se ajusten con los tópicos trazados como referentes.(p. 87).

En este sentido, el investigador decide las categorías a crear en forma abierta, para incluir en cada una de ellas la información que se ha clasificado, considerando para ello los puntos de encuentro de los datos recabados, construyendo tópicos que serán decodificados posteriormente al efectuar el análisis de la información, dejando sólo aquella válida y congruente con los tópicos de las categorías creadas.

Lógicamente, luego de haber construido categorías e incluidos en ella los datos clasificados, el paso siguiente es la decodificación de la información, entendida como el proceso llevado a cabo por el investigador para cifrar los elementos que conforman la información, asignándole a cada uno un símbolo o rasgo que lo caracterice y diferencie del resto de la información cualitativa recabada, para poder ubicarlo en una categoría específica.

Síntesis y transformación de datos

En relación con la síntesis de datos González (2009) señala que “El proceso de categorización y codificación, en sí mismo, supone la síntesis de la información. Ésta es necesaria para el agrupamiento, bien sea por metacategorías o por metacódigos que agrupan unidades por sus semejanzas.” (p. 88), para proseguir a realizar el análisis de la información sintetizada.

Para llevar a cabo el proceso de síntesis de información en la presente investigación se desarrollan los siguientes procedimientos.

- Selección y organización del material recogido mediante las guías de observación, fichas de registro, revisión bibliográfica
- Análisis de datos teóricos y legales relacionados con la materia tributaria

- Comentarios interpretativos, con el propósito de exponer el significado de las conclusiones obtenidas.

Obtención de resultados y conclusiones

La información resultante es interpretada, con base a los conocimientos teóricos que fundamentaron la investigación, y en función de ello se logra dar respuesta a los objetivos planteados y emitir las correspondientes conclusiones y posibles recomendaciones.

Sistema de variables

Para González (2009) “Un sistema de variables, consiste en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional y en función de sus indicadores o unidades de medida”. (p.89), que pueden sufrir cambios, haciendo necesario su análisis y control durante la investigación.

De igual forma, se considera como variable aquel factor que es medible y determinado a través de la observación continua, que varía dependiendo de la medida en que se encuentre de observación en observación.

Mediante la observación de la variable se deben determinar los procedimientos a seguir para su medición estableciendo las relaciones entre ellas. Las variables de la presente investigación se presentan mediante cuadro indicativo de objetivos e instrumentos utilizados.

Cuadro 1.

Sistema de variables.

Objetivos específicos	Variable nominal	Variable real	Indicadores	Instrumentos
Identificar la finalidad del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario		-Normativa constitucional. -Principios constitucionales tributarios	-Artículos de la constitución nacional. -Artículos del Código Orgánico Tributario	Registro documental.
Analizar Comparativamente el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplados en el Código Orgánico Tributario vigente	Analizar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales.	-Procedimiento de ejecución de créditos fiscales. -Procedimiento de cobro de créditos fiscales -Principios tributarios presentes en el proceso.	-Título ejecutivo -Embargo de bienes. -Intimación. -Oposición. -Lapso de articulación probatoria. -Remate -Decisión judicial	Ficha de registro
Determinar las Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente		-Nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales. -Principios tributarios.	-Escrito ante la Administración Tributaria -Embargo de bienes y derechos.	Registro documental.

Fuente: Elaborado por la autora (2016)

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez que ha sido validado y aplicado el instrumento, se procedió a la presentación, interpretación y análisis de los resultados obtenidos, por medio de la aplicación de las técnicas descritas en la metodología a utilizar.

Los resultados se muestran a partir de los objetivos planteados en la investigación que conforman la elaboración del instrumento guía de la misma. Se toma la revisión bibliográfica y documental, por medio de guías de revisión, partiendo de los criterios teóricos presentados en este trabajo.

Características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.

Con respecto al primer objetivo de la investigación, referido a la identificación de las características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales preceptuado en el nuevo Código Orgánico Tributario, el mismo se alcanzó mediante la aplicación de técnicas de observación directa documental y bibliográfica, llevando a cabo un proceso de registro de observación documental, que permitió se analizaran las fuentes documentales presentadas en el Marco teórico de la investigación.

El análisis realizado arrojó como resultados que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales tiene las siguientes características:

Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales		
1. Naturaleza Jurídica	Tiene una naturaleza jurídica tributaria procesal administrativizada	
2. Contenido	Su contenido es el cobro de cantidades de dinero líquidas así como la ejecución de las garantías constituidas a favor de la Administración Tributaria	
3. Órgano competente sustanciador	La Administración Tributaria es la facultada para iniciar, sustanciar y ejecutar el cobro	
4. Configuración procesal	Es un procedimiento único, no acumulable a otro procedimiento	
5. Finalidad	está dirigido exclusivamente al cobro del crédito y la subsiguiente ejecución de los bienes y derechos del deudor tributario	
6. Desarrollo	1. la ejecución del deudor, luego de que se haya dictado sentencia Por cuanto no se ha verificado el cumplimiento voluntario del sentenciado	2. la ejecución de los bienes y derechos del deudor posterior al vencimiento del lapso legal, no especificado, llevado a cabo en todas las instancias por los órganos de la Administración Tributaria

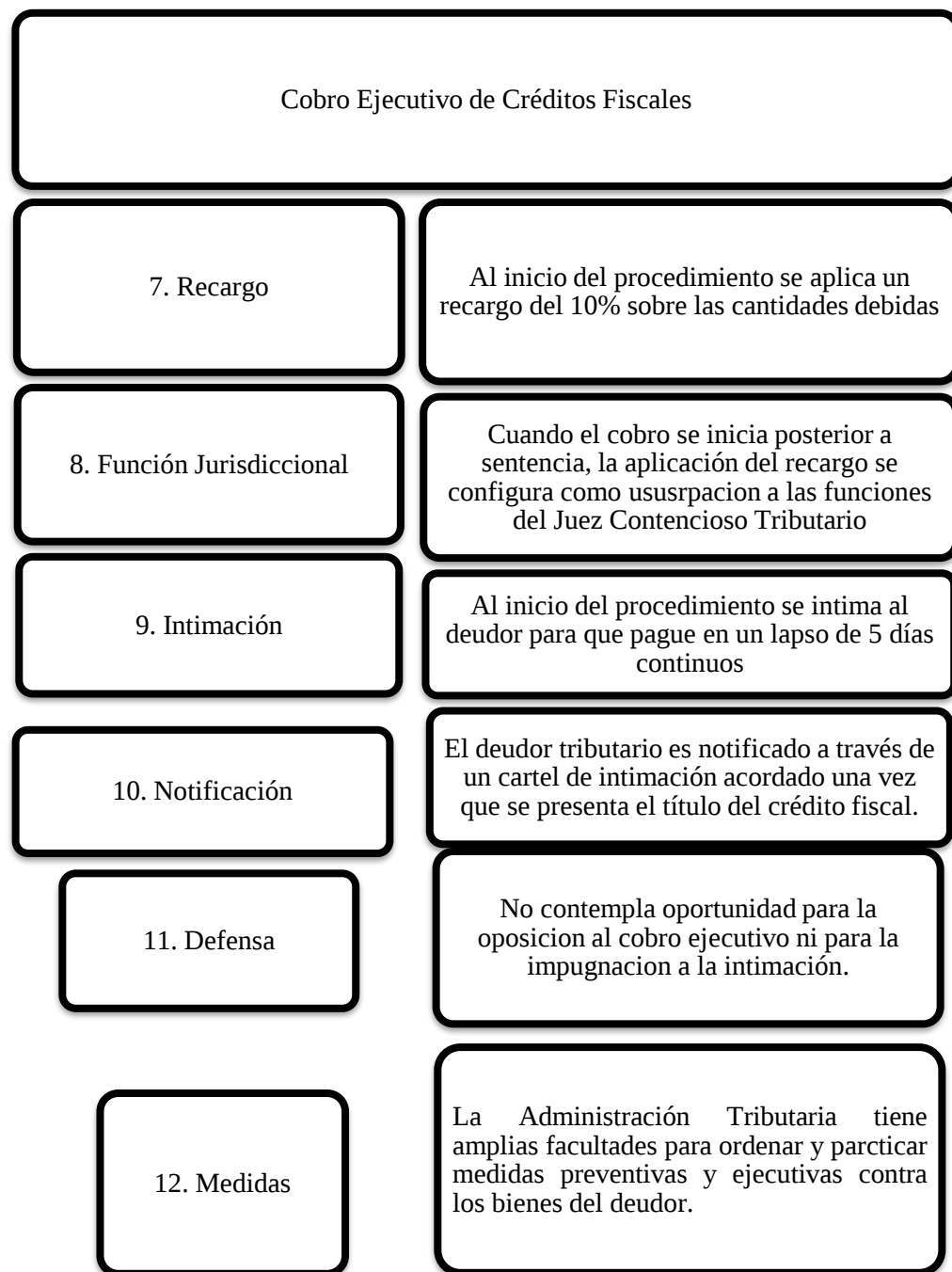


Gráfico1. Características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales.

Fuente: Elaborado por la autora (2017)

A continuación se describe el Procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales:

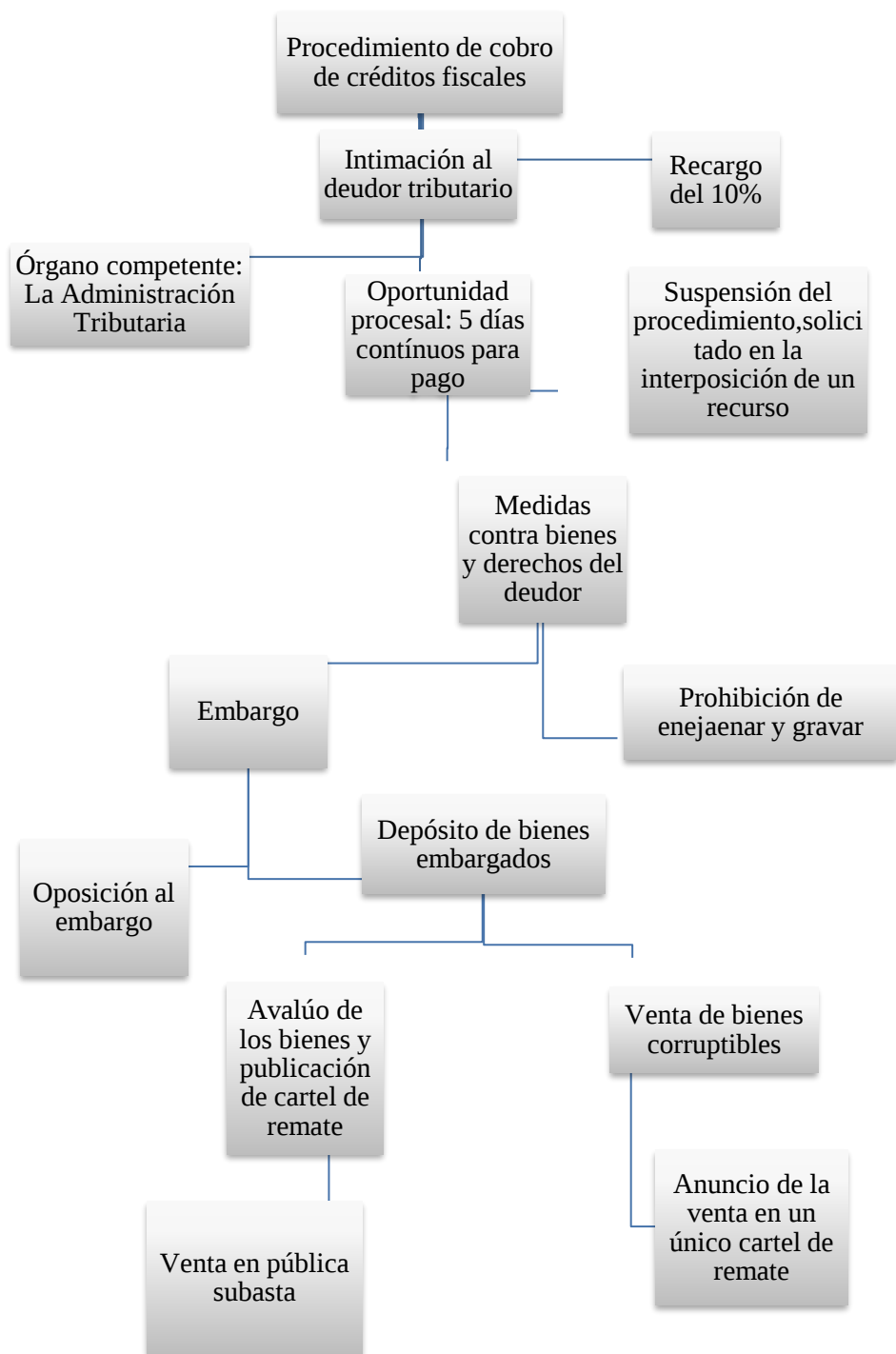


Grafico 2. Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Crédito Fiscales, contemplado en Código Orgánico Tributario vigente. Fuente: Elaborado por la autora (2017)

**Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del
Código Orgánico Tributario del año 2001 y Régimen Jurídico del
Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplado en el Código
Orgánico Tributario vigente.**

Con respecto al segundo objetivo de la investigación, referido a Comparar el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente, el mismo se alcanzó mediante la aplicación de técnicas de observación directa documental y bibliográfica, llevando a cabo un proceso de registro de observación documental, que permitió el análisis de las fuentes documentales presentadas en el Marco Teórico de la investigación.

A la luz de la observación llevada a cabo en la investigación, el análisis realizado arrojó como resultados los siguientes elementos:

**Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del
Código Orgánico Tributario del año 2001.**

El Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales está regido por la normativa contemplada en el Título VI de los Procedimientos Judiciales, específicamente en el Capítulo II del Juicio Ejecutivo contenido desde los artículos 289 al 295 del Código Orgánico Tributario de fecha 17 de Octubre de 2001, cuya esencia es ser un procedimiento jurisdiccional desarrollado en los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la República Bolivariana de Venezuela, desenvuelto a través de un juicio principal destinado a la ejecución de un título ejecutivo a favor de la Administración Tributaria por concepto de tributos, multas e intereses compensatorios.

Fases del procedimiento

Introducción del procedimiento

El Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales inicia con escrito de demanda interpuesto por los órganos de la Administración Tributaria ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario que sea competente por el domicilio del contribuyente. Este escrito debe contener la identificación de la Administración Tributaria, del demandado, la forma con que se actúa, el objeto de la demanda, las circunstancias de hecho y de derecho en que se funda, de conformidad con el artículo 290 del Código Orgánico Tributario.

En el análisis del procedimiento, se denotan dos títulos ejecutivos fundamentales para el ejercicio de la acción tributaria y como consecuencia el inicio del procedimiento ejecutivo, siendo el primero de ellos la intimación de derechos pendientes, una vez notificado el acto administrativo en virtud de las facultades de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, que posee la Administración Tributaria, elemento este que permite exigir los tributos en él contenidos, a través del procedimiento ejecutivo.

En este orden de ideas, el segundo título ejecutivo fundamental del que goza la Administración Tributaria para solicitar el inicio del juicio ejecutivo es la intimación realizada bajo lo preceptuado en el artículo 213 del referido Código Orgánico Tributario, visto que una vez notificado el acto administrativo la oficina competente de la Administración Tributaria requerirá el pago de los tributos, multas e intereses no pagados, mediante intimación que se notificará al contribuyente, otorgándole un lapso de cinco (5) días hábiles para que efectúe el pago con la advertencia de iniciar el juicio ejecutivo al momento de vencer el mencionado lapso sin que el contribuyente haya realizado el pago requerido.

Así las cosas, si vence el lapso de cinco (5) días hábiles y el contribuyente no paga, la intimación realizada se constituye como un cobro extrajudicial de la Administración Tributaria y se configura consecuentemente como título ejecutivo del

que se servirá para iniciar el juicio ejecutivo, tomando la intimación como el elemento fundamental en el que basa su pretensión.

Las Medidas Ejecutivas

El Embargo Ejecutivo. La primera de las medidas dictadas por el órgano jurisdiccional es el embargo ejecutivo de los bienes del contribuyente deudor, que no debe exceder del doble del monto de la ejecución, más los intereses y las costas del proceso, luego de esto el Tribunal intimará al deudor para *que pague, o compruebe haber pagado*, tras haber sido apercibido para la implementación de las medidas ejecutivas, razones que conllevan a que este procedimiento se asemeje al procedimiento de intimación contemplado en el Código de Procedimiento Civil Venezolano (CPC), puesto que una vez que la Administración Tributaria presenta un documento incuestionable de la existencia del referido crédito fiscal, llamado *título ejecutivo* dentro del escrito de la demanda, se abre el proceso para la ejecución de tal título, por medio de un procedimiento monitorio o inmediato como lo es la intimación, regido por el Código Orgánico Tributario.

En el momento en que el Juez evalúa la calidad del título fundamental, presentado por la Administración Tributaria para fundamentar la factibilidad de decretar la medida del Embargo Ejecutivo, el procedimiento monitorio se conjuga con la vía ejecutiva propia del procedimiento civil, al entenderse que ésta prevé el decreto de medidas ejecutivas anteriores al proceso de cognición y decisión de la causa, con la sola presentación del título ejecutivo, como una medida de aseguramiento de las resultas del fallo, que se harán efectivas una vez que se haya dictado sentencia firme al respecto.

Esta medida es dictada tomando en cuenta que, dentro del proceso germina la necesidad de ofrecerle al justiciable la garantía de que la sentencia a dictarse tenga asegurada su ejecución para la satisfacción del derecho reconocido, contemplado en la garantía de la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 26 de la Constitución de

la República Bolivariana de Venezuela, ofreciéndole un patrimonio ejecutable, en particular para la recaudación del tributo.

Título Ejecutivo.

El título ejecutivo fundamental para el inicio del juicio ejecutivo debe cumplir tres requisitos esenciales:

- a. Certeza: Debe verificarse en el contenido del título ejecutivo la identificación del acreedor y el deudor tributario, sin dejar dudas al respecto. El título debe ser cierto para que el Juez Tributario pueda determinar en una lectura básica, los elementos del crédito tributario invocado para la ejecución, con datos precisos y bastantes sobre el crédito a liquidar.
- b. Liquidez de la Obligación: El título ejecutivo del acto debe presentar los datos necesarios para determinar la liquidez de la obligación tributaria. Este es un requisito primordial para exigir el cobro del derecho tributario respectivo.
- c. Exigibilidad: En el título ejecutivo se debe presentar la información necesaria e indubitada que determine la exigibilidad del crédito fiscal, por cuanto la obligación no sólo debe ser líquida sino también de plazo vencido, que la haga exigible, en el entendido que ha operado la mora sobre el deudor.

Como consecuencia del embargo implementado, el Juez Tributario nombrará a un funcionario de la Administración Tributaria para que se encargue del depósito de los bienes embargados, una vez realizada la solicitud de depósito judicial.

Posterior a la práctica del embargo ejecutivo, de los bienes del deudor tributario y del referido depósito de los referidos bienes, en guarda y custodia de un representante de la Administración Tributaria, el procedimiento de la medida cautelar se paralizará hasta que se verifique la firmeza del decreto de intimación que se emite en paralelo, momento en el que comenzará la ejecución forzosa del crédito fiscal, al considerar que la medida de embargo ejecutivo, se configura como una medida preventiva destinada a evitar que se haga ilusoria la ejecución del título ejecutivo, que en este Juicio es la

ejecución del Decreto de Intimación para el pago de la deuda correspondiente al crédito fiscal demandado.

Tercería voluntaria en el juicio ejecutivo de créditos fiscales. En el marco del procedimiento de embargo ejecutivo de los bienes del deudor tributario, se encuentra la tercería voluntaria, que puede ejercer aquel tercero que pretenda ser preferido a la Administración Tributaria en su condición de demandante, o que son suyos los bienes embargados, siguiendo lo preceptuado en la Sección Primera del Capítulo VI del Código de Procedimiento Civil, en sus artículos 371 al 381 inclusive. En este sentido, el tercero voluntario debe presentar demanda ante el Tribunal Contencioso Tributario de la causa, pasando una copia de la tercería a las partes y se seguirá el procedimiento según la naturaleza y cuantía.

Intimación

El siguiente procedimiento dentro del juicio ejecutivo es la intimación al deudor tributario, que nace una vez que se admite la demanda ejecutiva. La misma se lleva a cabo por medio de un Decreto de Intimación, practicado en el domicilio fiscal del contribuyente demandado, contentivo de los datos del intimado y de la obligación tributaria cuyo cumplimiento se exige a favor de la Administración Tributaria.

Practicada la intimación, debe ser consignada en el expediente de la causa con la finalidad de que surta los efectos procesales, referentes al inicio el lapso de cinco (5) días hábiles para que el demandado pague o se oponga a la ejecución, apercibido de ejecución.

Acumulación de Procedimientos

El Juicio Ejecutivo está sujeto a la acumulación con otros procedimientos, pues, el artículo 291 del COT indica que existe la posibilidad real de que el contribuyente interponga el recurso contencioso de nulidad contra el acto de la Administración Tributaria, y que al mismo tiempo la Administración Tributaria de inicio al Juicio Ejecutivo, basado en igual título, tomando en cuenta que, si en este caso

no se han suspendido los efectos del acto por la interposición del recurso, es obligación de la Administración Tributaria consignar su escrito de demanda en el mismo Tribunal que conoce el recurso de nulidad, produciendo como consecuencia la acumulación de ambos procedimientos en una sola causa, tanto el Recurso Contencioso de Nulidad como el Juicio Ejecutivo.

Instrucción del Procedimiento

Siguiendo el esquema procedimental, luego de la fase de introducción a la causa, se abre la fase de instrucción destinada a examinar la actitud del demandado frente a la intimación y apercibimiento de ejecución que se le impone, tomando en cuenta que la norma tributaria en su artículo 294 establece la oportunidad procesal para que el deudor tributario pague, demuestre haber pagado o presente oposición a la ejecución.

En este sentido, el lapso para desplegar cualquiera de estas tres actuaciones será de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente en que conste en el expediente la intimación realizada.

Tal como ha sido señalado, si el contribuyente demandado indica haber pagado la obligación cuyo cumplimiento se requiere, debe demostrarlo presentando documento fehaciente del pago del crédito tributario, específicamente las planillas de pago de la obligación.

Ahora bien, puede igualmente dentro de la oposición alegar y probar la extinción del crédito fiscal, en cuanto haya operado alguno de los medios de extinción de la obligación tributaria, todos retratados en los Capítulos V y VI del Código Orgánico Tributario, a saber, la compensación, la cesión de crédito, la confusión, la remisión y la prescripción.

Lapso Probatorio. Si dentro de la oportunidad procesal correspondiente, el contribuyente demandado presenta oposición a la intimación del crédito fiscal, y subsiguiente ejecución, se aperturará consecuentemente un lapso probatorio, para que

ambas partes procesales, promuevan y evacuen sus respectivos elementos probatorios, al existir un conflicto de intereses. El contribuyente demandado deberá promover todas aquellas pruebas que este considere necesarias para demostrar que ha efectuado el pago del crédito exigido, o que ha operado la extinción de la obligación por haberse verificado cualquiera de los medios contemplados en Código Tributario para tal fin.

Por su parte, la Administración Tributaria también podrá promover los elementos probatorios necesarios para conseguir demostrar la referida existencia y vigencia del crédito demandado en el Juicio Ejecutivo, y en consecuencia, la procedencia de la ejecución.

A tal efecto, se apertura de pleno derecho la articulación probatoria de hasta cuatro (4) días de despacho judicial, pero contados a partir del día siguiente al que se haya realizado la oposición a los medios probatorios, resolviendo el Tribunal en el día de despacho siguiente al vencimiento de la articulación probatoria. En este sentido, los medios probatorios admisibles serán todos aquellos elementos aceptados en derecho, al entenderse que en el procedimiento tributario son admisibles las experticias, inspecciones, prueba testimonial, documentales, excepto la prueba de juramento decisorio y la confesión de empleados públicos, por cuanto se considera confesión de la Administración Pública.

Tomando en cuenta que, el Juicio Ejecutivo del crédito es un irrefutable procedimiento monitorio, de rápida resolución, las pruebas ideales a ser promovidas por el demandado son los medios documentales, configurados como la prueba más importante en cualquier proceso, incluyendo indiscutiblemente, al tributario, pues la totalidad de los procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria se ven reflejados en documentos escritos, ya sean estos actas de revisión, fiscalización, procedimientos de recaudación de tributos, visto que la Administración Tributaria se rige por el principio de la formalidad de sus actuaciones, el cual indica, que todas las actuaciones que esta realice, deben constar por escrito.

De igual forma, la mayoría de las actividades que realiza el contribuyente también constan en documentos escritos, aunque reposen en documentos desmaterializados a los efectos de su conservación en el tiempo, presentados a la Administración Tributaria en la oportunidad que ella así los requiera, en virtud de un procedimiento tributario.

Apelación a la Sentencia Interlocutoria que resuelve la Oposición. Vencido el lapso probatorio, el Juez Contencioso Tributario decidirá al respecto de la oposición, si la misma es declarada con lugar, el fallo será apelable en ambos efectos. Si la interlocutoria declara sin lugar la oposición hecha por el demandado, la decisión será apelable tan sólo en un efecto devolutivo, en virtud de que al verificarse que el alegato y título presentado por la Administración Tributaria es fehaciente y válido, el procedimiento a seguir es la ejecución forzosa de los bienes del deudor embargados anteriormente.

Considerando que, el hecho de presentar oposición al decreto de intimación no significa un decaimiento de la medida de embargo decretada, por considerar que la oposición al decreto de intimación no es razón suficiente para suspender las medidas acordadas, por cuanto la medida está basada en el título fundamental presentado por la Administración Tributaria para la ejecución del crédito fiscal a su favor y no en el decreto, de manera que de ser sobreseído el decreto de intimación por la voluntad unilateral del deudor tributario, no eclipsa el buen derecho alegado.

Como consecuencia, la admisión de la apelación en cualquiera de los casos señalados, no es óbice para que se continúe con el embargo de los bienes, sólo que este llegará hasta la publicación de los carteles de remate, momento en el que se paralizará hasta tanto la alzada no sentencie respecto a la apelación presentada por cualquiera de las partes.

Remate de los bienes. Al vencerse el lapso de cinco (5) días hábiles para que el demandado pague, o resuelta la incidencia ocasionada por la oposición planteada, que

la haya desechado, se seguirá con el procedimiento de remate de los bienes embargados, siguiendo las reglas establecidas en el Código de Procedimiento Civil.

En este estado del proceso, se anunciará el remate de los bienes muebles en tres distintas ocasiones con intervalos de tres (3) días, mediante un cartel publicado en la prensa de la localidad de la sede del Tribunal, y en el lugar donde se encuentren los bienes. En el caso de los bienes inmuebles el intervalo de publicaciones será de diez (10) días.

El cartel de remate debe contener la identificación del ejecutante y del ejecutado, la identificación de los bienes, certificación de gravámenes, justiprecio, base para las posturas, lugar, día y hora en que debe practicarse el remate.

Cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios en el Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales

Es evidente la necesidad de que en el Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales, se cumplan los principios tributarios constitucionales, visto que el objeto del juicio es la ejecución de medidas sobre los bienes del deudor tributario, las cuales revisten un carácter patrimonial, conjugado con el carácter tributario propio de la ejecución, en el que están en juego derechos de los particulares, en su condición de contribuyentes o responsables y derechos de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades de recaudación a favor del Estado.

En este orden de ideas, se examina a continuación el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el juicio de créditos fiscales.

Principio de legalidad tributaria o principio de reserva legal tributaria

El juicio de ejecución de créditos fiscales se encuentra subsumido en el principio de legalidad o principio de reserva legal tributaria, contemplado en el artículo

317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, bajo el cual sólo la Ley tiene el poder para establecer impuestos, tasas y contribuciones, subordinando los tributos a la Ley.

Desde esta perspectiva, el artículo 289 del Código Orgánico Tributario, indica que la Administración Tributaria sólo puede iniciar el Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales, si cuenta con el correspondiente título ejecutivo, del cual se deriva la existencia del crédito fiscal, y que este a su vez, sólo puede contener los tributos que la Ley establezca, esto en concordancia con el artículo 3.1 del referido Código que expresa claramente la potestad absoluta, exclusiva y excluyente de la Ley para la creación, modificación, o supresión de tributos, al igual que queda bajo su arbitrio la definición del hecho imponible, la fijación de la alícuota del tributo, la base de cálculo y sus sujetos pasivos.

Principio de Generalidad

Siguiendo el examen constitucional del Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales, se encuentra el principio de generalidad establecido en el artículo 133 de la Constitución Nacional, del que se colige el deber de los ciudadanos de coadyuvar a los gastos públicos, por medio del pago de los impuestos, las tasas y contribuciones, que la Ley establezca, sin hacer distinciones entre los particulares con respecto a este deber tributario.

Sin embargo, este deber tributario no es absoluto, por cuanto encuentra su límite en el artículo 316 del texto constitucional, referido a la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica de cada contribuyente y desarrollado en el principio de progresividad tributaria.

A la luz del principio de generalidad, todos los contribuyentes se encuentran en un plano de igualdad frente al Estado, quien ejerce sobre ellos, su potestad tributaria, sin hacer distinciones en relación a su condición social, edad o nacionalidad, ni establecer privilegios entre los mismos, teniendo como única condición para su efectividad, la capacidad con la que debe contar el contribuyente para soportar las cargas públicas.

Desde luego, en el juicio de créditos fiscales se revela el cumplimiento del principio de generalidad, por cuanto el mismo, se lleva a cabo en contra de aquellos contribuyentes quienes, tendiendo capacidad contributiva, no han cumplido con su deber de pagar los impuestos, tasas y/o contribuciones, que se han originado por efectuar actos que configuren el hecho imponible, objeto de la relación jurídica tributaria.

Como consecuencia de la configuración en el plano fáctico del hecho imponible, el particular se convierte en contribuyente, y por ende, en obligado al pago del correspondiente tributo, en virtud del principio de generalidad. Por añadidura a la conducta desplegada, se activa la función del Estado, por medio de la Administración Tributaria, quien espera el pago voluntario de tales tributos, pero que, al verificar que el mismo no se lleva a cabo, despliega sus órganos para exigir el pago forzoso del tributo, ejecutando el crédito fiscal que tiene a su favor, haciendo uso de los medios que le permite el Capítulo II del Título VI del Código Orgánico Tributario, es decir, el juicio ejecutivo de créditos fiscales.

Principio de Capacidad Contributiva

Como fue mencionado en el apartado anterior, el principio de capacidad contributiva, preceptuado en el artículo 316 de la Constitución Nacional, es el elemento que garantiza el equilibrio dentro del sistema tributario.

Bajo esta premisa, en el Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales se encuentra la concreción del principio de capacidad contributiva, considerando que, al exigirse el pago del tributo, vía crédito fiscal, se genera de inmediato la ejecución de medidas sobre bienes del deudor tributario, tal como lo señala el artículo 291 del Código Orgánico Tributario, según el cual se ordenará el embargo de bienes propiedad del deudor que no exceda del doble del monto de la ejecución.

En este sentido, el deudor tributario debe estar en la capacidad, de responder con sus bienes el pago del tributo omitido, y las diligencias para el embargo, siguiendo las reglas que establece el artículo 284 de la referida norma tributaria.

Por otra parte, se entiende en sentido opuesto, que si el deudor tributario no tiene bienes de su propiedad, lógicamente no será embargado, al reflejarse que no tiene capacidad contributiva, no la tuvo en el momento del pago voluntario del tributo y tampoco la tiene en la exigencia forzosa de las cantidades adeudadas.

Sin embargo, es posible que el deudor se haga insolvente deliberadamente para no pagar el tributo, situación que se contrapone al principio estudiado, tomando en cuenta que la incapacidad contributiva no deviene del actuar propio del contribuyente en la relación tributaria, sino que es consecuencia de actuaciones dolosas de este, con intenciones de defraudar a la Administración Tributaria.

Principio de la No Confiscatoriedad

Se ha comprobado en párrafos anteriores, la importancia que representa el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el ínterin del juicio ejecutivo de créditos fiscales, por lo que, siguiendo con el estudio del mencionado procedimiento, es necesario hacer acotación al principio de no confiscatoriedad, consagrado en el artículo 317 de la Constitución Nacional, en concordancia con los artículos 115 y 116*iusdem*.

De lo dicho con anterioridad, se sigue que el Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales respeta el principio de no confiscatoriedad, por cuanto en sí mismo no establece tributos, sino que está destinado al cobro aquellos ya determinados por la Administración Tributaria, y que la misma expone en el respectivo título ejecutivo que presenta al Juez Tributario, de acuerdo a los artículos 289 y 290 del Código Orgánico Tributario.

En este sentido, las actuaciones que desarrolla el Juez Tributario, a solicitud de la Administración Tributaria, se destinan a la ejecución del embargo sobre bienes propiedad del deudor, sin embargo, este no puede ser considerado como una actividad confiscatoria de la Administración Tributaria, en primer lugar porque no es la Administración quien ejecuta, sino el Juez competente, y en segundo lugar, porque el embargo se configura como una medida preventiva ante el temor de que el fallo que se

dicte en consecuencia al juicio ejecutivo, se haga ilusorio, por actuaciones fraudulentas que pueda llevar a cabo el deudor tributario.

Así las cosas, en el marco del juicio ejecutivo no se revelan actividades que tiendan a la confiscación de bienes del deudor, que vayan en desmedro del derecho de propiedad que le ampara, al observar que el embargo ejecutivo y posible remate de sus bienes, son consecuencias de su incumplimiento del deber de pagar los tributos que hayan sido ocasionados, además de no haber probado en la oportunidad procesal correspondiente la extinción o ilegitimidad del crédito fiscal que se exige.

En virtud de estas consideraciones, el Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales no impone nuevos tributos al deudor, más allá de los que presenta la Administración Tributaria en el título ejecutivo contentivo del crédito fiscal, al que le suman los intereses y las costas procesales, las cuales son propias de cualquier proceso, destinadas al pago de los honorarios profesionales del profesional técnico quien brinda su asesoría y trabajo durante el inicio, proceso y culminación del procedimiento tributario.

De esta forma, el juicio ejecutivo no es confiscatorio, por cuanto, no vulnera el derecho de propiedad del deudor tributario, ni establece tributos que vayan en aumento desmedido y que ocasionen una disminución total de la riqueza con la que cuenta el contribuyente para afrontar la carga tributaria, tomando en cuenta que el principio está relacionado fundamentalmente con el tributo propiamente dicho y no con el procedimiento que se lleva a cabo para su cobro, sin querer decir con esto, que cualquier actuación dentro del procedimiento que establezca un aumento al tributo ya establecido o que confisque la propiedad del deudor sin limitación alguna, llegue a ser contrario a la no confiscatoriedad tributaria.

Principio de Justicia Tributaria

Continuando con el análisis del Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales, se manifiesta la preeminencia del principio de justicia tributaria, al enfocarlo desde el punto de vista de la igualdad de interpretación de la Ley y de sometimiento a ella, tomando en cuenta que la igualdad también se proyecta hacia la relación jurídica

tributaria, colocando al sujeto activo y pasivo en el mismo plano de igualdad ante la Ley y al Derecho.

Desde este punto de vista, el principio de justicia tributaria, dentro del juicio ejecutivo de créditos fiscales, se comporta como garante de los derechos del deudor tributario, enmarcado en los postulados del debido proceso, la defensa y la tutela judicial efectiva.

En este orden de ideas, los artículos 294 y 295 del Código Orgánico Tributario, desarrollan este principio, al establecer claramente la oportunidad procesal para que el deudor tributario, en su condición de débil jurídico, pueda ejercer la defensa, y acceder a la justicia, de esta forma, cuando se le otorga el plazo de cinco (5) días hábiles para hacer oposición a la intimación, se asegura que pueda desplegar los mecanismos jurídicos destinados a defenderse.

De la misma forma, el referido artículo en sus párrafos siguientes, le otorga al deudor la oportunidad para promover y evacuar las pruebas conducentes a demostrar los alegatos esgrimidos en la oposición a la intimación, dentro de la articulación probatoria de cuatro (4) días, siguiente a la cual el juez decidirá lo conducente.

Siguiendo estas ideas, la articulación probatoria se dirige a ambas partes procesales, es decir, el deudor tributario y la Administración Tributaria, en igualdad de condiciones, que revela el cumplimiento del principio objeto de estudio, dejando de lado el ejercicio del poder absoluto de la Administración sobre los contribuyentes. En este caso, la Ley no distingue entre ambos sujetos, pues establece las mismas reglas para ambos y la decisión tomada será ejecutada sin distingo de condiciones.

Dando continuación con el estudio, en el último aparte del artículo 294 eiusdem, se presenta también, el principio de justicia tributaria, por cuanto de la decisión tomada se puede ejercer el recurso de apelación, bien en ambos o en un sólo efecto, dependiendo de cuál sea la sentencia, pudiendo ser ejercido por cualquiera de las dos partes, que consideren menoscabado alguno de sus derechos, comprobando así, que existe justicia ante la Ley y el derecho.

Principio de progresividad

En referencia al principio de progresividad, se observa que el mismo informa al tributo en sí mismo, teniendo un carácter eminentemente económico, relacionado con la capacidad del contribuyente, en virtud del cual, a mayores ingresos, se imponen al contribuyentes mayores tributos.

Como consecuencia de esta característica, se establece que el principio mencionado no es objeto de comparación, por cuanto el juicio ejecutivo está destinado a ejecutar el crédito fiscal con el que cuenta la Administración Tributaria, y no a determinar el tributo que se exige, tomando en cuenta que estas actuaciones son propias del procedimiento de fiscalización y determinación tributaria.

Principio de Irretroactividad

El juicio ejecutivo de créditos fiscales, se encuentra inmerso en el principio de irretroactividad, tomando en cuenta que este procedimiento se rige por las normas que a tales efectos establece el Código Orgánico Tributario, razón por la cual sigue su mismo destino, al entenderse que el juicio estuvo vigente mientras lo estuvo el referido Código.

En efecto, el artículo 343 del Código Orgánico Tributario, establece la entrada en vigencia del mismo, indicando tres oportunidades temporales para su vigencia, una de inmediato para el Título I, II, III y IV, así como una entrada en vigencia luego de un año, posterior a su publicación en Gaceta Oficial, para la sección cuarta del capítulo II del Título III, y para el resto de las disposiciones una entrada en vigencia dentro de 90 días siguientes a su publicación en gaceta oficial.

Por tanto, el juicio ejecutivo de créditos fiscales entró en vigencia el 17 de enero de 2002, al considerar que el Código fue publicado en Gaceta Oficial N°37305 de fecha 17 de octubre de 2001, y el lapso para la entrada en vigencia del Título VI referente a los procedimientos judiciales fue de 90 días siguientes a la publicación de la Gaceta.

Desde este punto de vista, y en razón al principio de irretroactividad, el juicio ejecutivo de créditos fiscales comienza a tener efectos a partir del 17 de enero de 2002, fecha desde la cual se siguen por este procedimiento judicial todas las causas

relacionadas con el cobro de créditos fiscales que se estuvieran pendientes para ese momento, tal como lo indica el artículo 340 del referido Código, que deroga las normas del Código de Procedimiento Civil que regían hasta su entrada en vigencia.

Siguiendo las reglas de la vigencia de la ley en el tiempo, el juicio de créditos fiscales tiene repercusión en materia tributaria desde su entrada en vigencia hacia el futuro, sin embargo, se ordenó que todas las causas en materia tributaria que se seguían ante la jurisdicción ordinaria se mantuviesen en ella hasta su culminación, con la diferencia que se aplican a estas causas las normas del nuevo Código que entró en vigencia, tal como se encuentra señalado en el primer aparte del artículo 340 del Código Orgánico Tributario de 2001. Tomando en cuenta, que para la fecha de entrada del Código, no se habían creado los Tribunales Contenciosos, y por lo tanto, los juicios debían llevarse en Tribunales Ordinarios.

Principio de Recaudación Eficiente

Avanzando en el presente estudio, el juicio ejecutivo de créditos fiscales está dirigido primigeniamente a la recaudación de tributos en el ejercicio de las potestades que le otorga la Ley a favor del Estado, a los fines de obtener de los contribuyentes los recursos necesarios para coadyuvar con las cargas públicas.

Desde este punto de vista, este procedimiento se lleva a cabo por existir un incumplimiento por parte del contribuyente en el deber de pagar los tributos, razones que llevan a la Administración Tributaria a exigir este cumplimiento forzadamente, por medio de la intimación realizada a aquel y el consecuente embargo ejecutivo de los bienes que sean de su propiedad.

Así las cosas, el juicio ejecutivo tiene como finalidad la recaudación, que considera eficiente al llevar a sus últimas instancias todas las actuaciones posibles para obtener el pago de los tributos por parte del contribuyente, quien se convierte en deudor tributario. Observando que en este procedimiento se embargan los bienes del deudor, para evitar que el fallo se haga ilusorio y así impedir que la recaudación no se sea efectiva. Tanto así, que no sólo se embargan los bienes del deudor, también se ejecutan

en remate o venta, de cuyo producto se obtienen las cantidades de dinero que serán destinadas al pago del tributo que el contribuyente no cumplió en un primer momento.

Sin embargo, el aperturar un procedimiento judicial como lo representa el juicio ejecutivo de créditos fiscales, afecta en cierta medida la recaudación eficiente, en virtud de que este representa costos y costas, que disminuyen el producto final que se pueda alcanzar al ejecutar bienes del deudor, incluso puede darse el caso en el que los bienes del deudor no sean suficientes para cubrir la deuda tributaria, debiendo la Administración Tributaria, conformarse con las cantidades obtenidas en un posible remate, que usualmente son inferiores al monto del tributo determinado.

Cumplimiento de los Principios Procesales y Tributarios en el Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales.

Al existir un Juicio, el mismo está dotado del elemento instrumental procesal que trae como consecuencia el cumplimiento de principios procesales y la existencia de un órgano imparcial en la persona del Juez Tributario, quien entra a la cognición y decisión de la causa, e igualmente se encuentra facultado para dictar todas las medidas cautelares y ejecutivas destinadas a garantizar que la ejecución del crédito no se haga ilusoria.

Desde este punto de vista, debido a la instrumentalidad del proceso y el carácter público que alcanza la pretensión de la Administración Tributaria, el Juicio Ejecutivo se guiará por los principios constitucionales tributarios y procesales, que se describen a continuación:

La defensa del contribuyente

Se garantiza al deudor tributario la defensa dentro del procedimiento ejecutivo, cuando el artículo 294 del Código Orgánico Tributario (COT) incluye la oportunidad procesal del demandado para efectuar la oposición a la ejecución del título ejecutivo, demostrando fehacientemente haber pagado el crédito fiscal, o que el mismo se haya

extinguido por los medios establecidos en el Código para la caída de la obligación tributaria.

Principio de Imparcialidad del Juez

En concordancia con los más elementales principios constitucionales que regulan el proceso tributario, aunado a la garantía de la defensa, al contribuyente demandado se le debe asegurar el cumplimiento del principio de imparcialidad del Juez Tributario, como mecanismo procesal de protección de sus legítimos intereses, tomando en consideración que el referido Juicio Ejecutivo según los artículos 289 y 290 del Código Orgánico Tributario presenta tres sujetos procesales fundamentales: 1) un Sujeto Activo: la Administración Tributaria; 2) un Sujeto Pasivo: el Deudor Tributario; y 3) el Sujeto Imparcial en la relación jurídico-procesal en la figura del Órgano Jurisdiccional, quien bajo el sistema dispositivo se encuentra obligado a la valoración de lo alegado y probado por ambas partes dentro del proceso, realizando una interpretación de la norma bajo la sana crítica.

Principios de Equidad y Justicia Procesal

Dentro del Juicio Ejecutivo se encuentran las partes involucradas regidas por los principios de la equidad y justicia procesal, porque la Administración Tributaria tiene todas las prerrogativas públicas y las más amplias potestades inquisitivas dentro de la fiscalización y determinación de la obligación tributaria, pero al integrarse al proceso tributario asume la misma postura del sujeto pasivo tributario (deudor) estando en el mismo plano, con los mismos derechos de alegar la existencia del crédito fiscal y probarlo, así como el sujeto pasivo tiene derecho de alegar la extinción del crédito, por su pago u otro medio legal, tal como lo dispone la norma tributaria en el Parágrafo Único del artículo 294.

Una vez vistas y evaluadas todas las pruebas presentadas por las partes, y decidida la oposición, el procedimiento del Juicio Ejecutivo instituye el inicio de la vía recursiva contra la decisión del Tribunal de la causa con respecto a la oposición

esgrimida por el deudor tributario según lo establecido en los artículos 294 y 295 del referido Código. Así las cosas, el recurso de apelación es concedido a ambas partes procesales, siendo admitida en ambos efectos si la decisión al respecto de la oposición resulta con lugar, y en un solo efecto devolutivo, si la oposición es declarada sin lugar, continuando en cualquiera de los casos, el embargo de los bienes hasta tanto no haya una decisión del Tribunal de alzada que resuelva la vía.

Principio de adquisición procesal o de la comunidad de la prueba

En el procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales se revela la existencia del principio de adquisición procesal o de la comunidad de la prueba, al verificarse en el artículo 294, la oportunidad de probanza que es otorgada a cada una de las partes en el proceso, como consecuencia de la apertura de una articulación probatoria en virtud de la oposición a la ejecución que realiza el demandado. En este sentido, una vez que cada una de las partes haya promovido y evacuada sus respectivos elementos probatorios, los mismos entrarán a formar parte del proceso tributario, dejando de pertenecer a la parte que lo promovió para integrarse al proceso.

En estos términos, bajo el principio de comunidad de la prueba, los resultados de la actividad que, tanto el demandado como la Administración Tributaria realizan, se logran para el proceso en forma definitiva, por cuanto reviste carácter común para ambas partes procesales, considerando que la actividad desplegada por ambas partes pertenecen a una relación jurídica única, y las pruebas aportadas al proceso, dejan de pertenecer a quien la promovió para ser adquirida por el proceso.

Principio de economía procesal

El Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales refleja en sí mismo el principio de economía procesal, revistiendo el carácter esencial de ahorro de tiempo y gastos, tomando en cuenta que es un procedimiento monitorio de rápida resolución, dirigido a administrar adecuadamente los recursos invertidos en el proceso, resultando un ahorro de los mismos, al entenderse estos recursos como esfuerzo, tiempo, dinero y trabajo.

Así las cosas, en su articulado se refleja que tiende a ser simple, con fases muy concretas y de corto tiempo para su desarrollo, tanto intimación al deudor como la articulación probatoria aperturada en caso de oposición, aplicando criterios utilitarios para que se resuelva el conflicto jurídico con el menos desgaste posible de la actividad jurisdiccional.

De igual forma, no sólo se manifiesta el ahorro de esfuerzo, tiempo y costo para el órgano jurisdiccional, rector del proceso, sino también una economía para las partes, especialmente al entenderse que, al ser la Administración Tributaria, una de ellas, se encuentran involucrados intereses patrimoniales y económicos del Estado, en el ejercicio de su potestad recaudadora.

Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario del año 2014

El Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales está regido por la normativa contemplada en el Título VI de los Procedimientos Judiciales, el Cobro Ejecutivo y las Medidas Cautelares, específicamente en el capítulo II del Cobro Ejecutivo desde los artículos 290 al 302, ambos inclusive, del Código Orgánico Tributario de fecha 18 de Diciembre de 2014, cuyo contenido es ser un procedimiento desarrollado en sede de la Administración Tributaria a través de sus órganos dentro de la República Bolivariana de Venezuela, concebido como un procedimiento híbrido destinado a la ejecución de un título ejecutivo a favor de la Administración Tributaria por concepto de cantidades liquidas y exigibles, así como la ejecución de garantías constituidas a favor de la Administración Tributaria.

Fases del Procedimiento

Antes de abordar propiamente las fases del cobro ejecutivo, es necesario acotar que el mismo tiene una doble naturaleza jurídica, en virtud de que existen dos procedimientos previos que lo originan, con características opuestas. Por una parte se origina a partir del Recurso Contencioso Tributario y por la otra tiene su nacimiento en la intimación que efectúa la Administración Tributaria al contribuyente.

En este orden de ideas, se plantea que el cobro de créditos fiscales deviene, dependiendo del caso, de la sede jurisdiccional, (en la etapa de la ejecución de la sentencia) o de la sede administrativa, sin embargo, para ambos escenarios se siguen las mismas fases, sólo que cada una tiene efectos procesales distintos, relacionados con la defensa del contribuyente y la tutela judicial efectiva.

Así las cosas, el Recurso Contencioso Tributario, en su aparte referente a la ejecución de la sentencias, contemplado en el artículo 288 del Código Orgánico Tributario, indica que se concede al deudor tributario un plazo para que cumpla voluntariamente con la sentencia, y en caso de omisión de este cumplimiento se da inicio a la ejecución forzada de la misma, siguiendo para ello, el procedimiento establecido en el Capítulo II del Cobro Ejecutivo. Visto desde este punto de vista, el cobro ejecutivo se configura como una prolongación del Recurso Contencioso Tributario, por medio del cual la Administración Tributaria quedará facultada para ejecutar la sentencia dictada por el Juez Contencioso Tributario.

Desde el enfoque opuesto, el cobro ejecutivo se configura como un procedimiento propio de la Administración Tributaria, luego de haberse llevado a cabo la intimación prevista en el artículo 221 del mencionado Código, refiriéndose que se intimará al deudor tributario al cumplimiento de lo que el acto administrativo dicte con respecto a los tributos, multas e intereses determinados, posterior a la fiscalización y determinación correspondiente.

Introducción al Procedimiento

Inicio del procedimiento como consecuencia de una sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Tributario. El artículo 288 del Código Orgánico Tributario vigente, indica que, una vez vencido el lapso para el cumplimiento voluntario de la sentencia que emita el Juez Tributario en contra del condenado en juicio, sin que tal cumplimiento se haya efectuado, será la Administración Tributaria la competente para ejecutar la sentencia forzosamente, conforme al procedimiento de cobro ejecutivo.

Bajo esta premisa, en un primer momento, el procedimiento del cobro de créditos fiscales es una derivación de la ejecución de la sentencia emitida en sede jurisdiccional tributaria, como consecuencia del incumplimiento voluntario por parte del condenado.

Así las cosas, al vencerse el plazo judicial de cinco (5) días continuos, contemplados en el artículo 287 del referido Código, sin que se lleve a cabo el cumplimiento voluntario de la sentencia, la Administración Tributaria queda planamente facultada para iniciar, impulsar y sustanciar el cobro ejecutivo de los créditos fiscales condenados.

El procedimiento inicia con la intimación legal efectuada al deudor tributario, para que pague las cantidades debidas en un plazo de cinco (5) días continuos, contados a partir de su notificación. Aunado al pago de las cantidades debidas, se impone al deudor un recargo del 10% sobre dichas cantidades, que debe ser pagado en el mismo plazo de cinco (5) días, los cuales una vez vencidos dan origen al inicio de las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor, tal como lo establece el artículo 291 de la norma tributaria.

Inicio del procedimiento como Consecuencia de un Procedimiento de Intimación. Como fue señalado en el Marco Teórico del presente trabajo, el procedimiento de fiscalización y determinación efectuado por la Administración Tributaria tiene su punto final en la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario, contentiva de todas las actuaciones llevadas a cabo por el órgano fiscalizador

y las conclusiones obtenidas del procedimiento del sumario, determinando el crédito fiscal que debe ser pagado por el deudor tributario, voluntaria o forzosamente.

En este estado de las cosas, una vez notificada la Resolución Culminatoria del Sumario, la Administración Tributaria adquiere el derecho para iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, siempre que el contribuyente no haya interpuesto un recurso jerárquico o contencioso, y dentro de estos la solicitud de suspensión de los efectos del acto.

En este orden de ideas, el procedimiento inicia con la intimación que realiza la Administración Tributaria al deudor tributario, para que realice el pago de las cantidades debidas y el recargo del 10% sobre las referidas cantidades, otorgándole un plazo de cinco (5) días continuos contados a partir de su notificación, apercibiéndolo de ejecución de sus bienes y derechos, con las actuaciones para el embargo.

Para la consecución del procedimiento, el órgano competente para el inicio, instrucción y sustanciación del cobro ejecutivo es la Administración Tributaria, lo que conlleva a que la oficina de la Administración responsable del procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, que emite la Resolución Culminatoria del Sumario, se dirija al órgano superior a ella, dentro de la misma Administración Tributaria, para solicitar el cobro ejecutivo.

Tomando en cuenta esta perspectiva de inicio del procedimiento, por vía de intimación legal, se presentan de seguido las fases y elementos del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Intimación al deudor. Como fue indicado anteriormente, el funcionario de la Administración Tributaria, se debe dirigir a la Oficina correspondiente dentro de la misma administración, a los efectos de intimar al deudor para que pague dentro de los cinco (5) días continuos siguientes a su notificación, realizando la intimación por medio de un cartel de notificación que debe contener los requisitos establecidos en el artículo 222 del Código Orgánico Tributario vigente, a saber:

- Identificación del deudor o el responsable tributario.
- Monto de los tributos, multas, intereses, recargos.
- Apercibimiento del inicio de las actuaciones dirigidas al cobro ejecutivo, en el entendido que las mismas están referidas al embargo de los bienes y derechos del deudor tributario.
- Firma del funcionario autorizado.

Del análisis realizado a los datos observados se informa, que el procedimiento de cobro de créditos fiscales se puede aperturar una vez notificado el acto contentivo de los tributos determinados sin que el pago de los mismos se haya llevado a cabo, y es la intimación el título ejecutivo del que se vale la Administración Tributaria para continuar con las actuaciones en contra del deudor tributario, lo que significa que la intimación es el primer procedimiento que inicia el funcionario fiscalizador, quien se dirige a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente, y la consecuencia de la intimación y el impago del deudor, es la apertura de las actuaciones para el embargo de los derechos y bienes de este.

De igual forma, se entiende que cuando se incluyen recargos dentro de los montos a intimar para el pago, estos están referidos al recargo del 10% sobre las cantidades adeudadas que se ocasiona de pleno derecho con la sola introducción al procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales. A diferencia del juicio ejecutivo de créditos fiscales, en el que es el Juez Tributario es quien admite la demanda, la sustancia y decide sobre ella, emitiendo el cartel de notificación, este nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales, se desarrolla netamente en sede administrativa, siendo el funcionario de la Administración autorizado para sustanciar el procedimiento, quien suscribe el cartel de intimación.

Medidas Ejecutivas

Embargo Ejecutivo. La principal medida tomada por la Administración Tributaria, en el marco del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales, es

el embargo ejecutivo de los bienes y derechos del deudor, entendidos como aquellos bienes muebles e inmuebles del deudor tributario y derechos que posea.

En virtud de esta medida, la Administración Tributaria autoriza a uno de sus funcionarios para que practique el embargo de bienes y derechos, levantando un acta en la que se especifique con precisión y claridad los bienes objeto de la medida y el valor que se le asigne a cada uno, los cuales en ningún momento podrán exceder del doble de las cantidades adeudadas, incluyendo el recargo del 10% sobre tales cantidades.

Una vez ordenado el embargo, la Administración Tributaria se constituirá en depositaria de los bienes objeto de ejecución, designado a estos efectos al propio deudor, quien estará autorizado para la guarda y custodia de los bienes embargados.

Notificación del embargo

Si dentro de los bienes embargados se encuentran bienes inmuebles, la ejecución del embargo será notificada por la Administración Tributaria al Registrador del lugar donde esté situado el inmueble, indicando sus linderos y demás circunstancias que lo especifiquen, siendo responsable el Registrador por cualquier acto de enajenación o gravamen que se establezca sobre los mencionados bienes.

Venta de bienes corruptibles

Es posible, que dentro de los bienes embargados se encuentren aquellos que sean corruptibles o perecederos, circunstancia que origina la necesidad de que los mismos sean vendidos en fecha anterior a la del remate, considerando el gravamen irreparable que puede ocasionar su corrupción, razón que produce la autorización para su venta por parte de la Administración Tributaria.

En este estado del procedimiento, una vez que se haya constatado la probabilidad real de que los bienes embargados puedan perecer o corromperse, se publicará a tales efectos, un único cartel de remate, en un diario de mayor circulación de la localidad

donde se desarrolle el cobro ejecutivo, pudiendo prescindirse del mismo en los casos en que la corrupción o pérdida del bien sea de tal urgencia que haga necesaria su venta inmediata, y por tanto la omisión de la formalidad del cartel.

Llegada la fecha del remate de estos bienes, los mismos se adjudicarán a quien ofrezca la mejor postura, por encima del precio fijado. El producto de la venta será destinado a la ejecución del embargo.

La Tercería en el Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales

Al momento de practicarse el embargo y hasta un día después de publicado el único cartel de remate, se podrá hacer oposición al embargo por parte del tercero que pretenda ser el tenedor legítimo de los bienes embargados. En virtud de la oposición presentada, se suspenderá el embargo, si el tercero prueba fehacientemente que los bienes son suyos y los mismos se encuentran en su poder.

En el caso en que el deudor se oponga al embargo, con otra prueba fehaciente que demuestre su propiedad sobre tales bienes, el embargo continuará su curso.

Articulación Probatoria.

Al realizarse oposición al embargo, y a su vez una contradicción por el deudor tributario, la Administración Tributaria dará apertura a una articulación probatoria de ocho (8) días, destinada a evidenciar a quien pertenecen realmente los bienes objeto de la medida ejecutiva, en esta oportunidad probatoria, se evaluarán las pruebas fehacientes presentadas tanto por el tercero como por el deudor tributario.

Al finalizar la articulación probatoria, la Administración Tributaria decidirá al respecto al noveno día de la aquella. Si la oposición realizada por el tercero es desechada, este podrá recurrir de la misma por medio del Recurso Contencioso Tributario, siguiendo lo preceptuado en el Capítulo I del Título VI del Código Orgánico Tributario vigente. La norma revisada no indica qué ocurre en el caso de que el tercero demuestre fehacientemente ser el propietario de los bienes objeto de la medida.

Haciendo comparación, la norma reguladora del embargo establecida en el artículo 546 del Código de Procedimiento Civil, indica que si el tercero prueba ser el dueño de los bienes, el embargo será revocado por parte del Juez de la causa, no obstante, en el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales se revela una ausencia absoluta del órgano jurisdiccional, por lo cual, le corresponderá al órgano la Administración Tributaria, sustanciador de la causa que deba decidir al respecto, quien aplicando la analogía y la sana crítica debe revocar el embargo de los bienes que realmente no pertenezcan al deudor tributario.

Prohibición de Enajenar y Gravar. Dentro de las medidas ejecutivas practicadas en el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se encuentra la prohibición de enajenar y gravar, como medida subsidiaria al embargo, en los casos en que los bienes embargados sean insuficientes para cubrir las cantidades determinadas por la Administración Tributaria, o en los casos en no se conozcan bienes que puedan ser embargados.

Por consiguiente, la Administración Tributaria se encuentra facultada para ordenar una medida general de prohibición de enajenar y gravar, notificando a registradores y notarios, bien sea directamente o bien a través de sus órganos o coordinaciones de control. Por tanto, la medida está dirigida a impedir que los bienes de deudor tributario puedan ser objeto de enajenación o gravamen, siendo el registrador o notario, responsable por los daños y perjuicios que se ocasionen por las diligencias de disposición que se ejecuten sobre los bienes objeto de la medida. De acuerdo al procedimiento, la medida se mantendrá vigente hasta que se extinga la deuda o se encuentren bienes suficientes.

Acumulación de Procedimientos

El Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales no se encuentra sujeto a la acumulación con otros procedimientos, tomando en cuenta que, el

contribuyente tiene la oportunidad legal de interponer, contra las decisiones de la Administración Tributaria, el Recurso Contencioso Tributario, el cual se sigue en vía jurisdiccional, siendo el Juez Contencioso el competente para conocer del mismo, siguiendo para tales fines el procedimiento establecido en el artículo 266 del Código Orgánico Tributario, en virtud de lo cual, el procedimiento judicial seguido para el recurso es incompatible con el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

En virtud de estas consideraciones, a pesar de que el contribuyente haya interpuesto el Recurso Contencioso Tributario, la Administración Tributaria, puede al mismo tiempo, iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo, lo que origina la apertura de dos causas con los mismos sujetos, el mismo objeto, pero que deben ser resueltas por medio de dos jurisdicciones diferentes, lo que equivale a que se sigan paralelamente, sin que haya acumulación posible, de acuerdo a lo establecido en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, que indica la imposibilidad de acumulación con procedimientos judiciales o de ejecución, en correspondencia con el artículo 78 del Código de Procedimiento Civil.

La Ejecución de la Causa

Siguiendo el procedimiento de cobro ejecutivo, la última fase del mismo es la ejecución, la cual se verifica a través del remate que se realiza a los efectos de ejecutar los bienes embargados, siendo el primer paso, la práctica de un avalúo sobre los mencionados bienes, por parte de un experto designado por la Administración Tributaria, teniendo para ello un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de su designación.

En este sentido, el avalúo de los bienes embargados es análogo al procedimiento de justiprecio que establece el artículo 556 del Código de Procedimiento Civil, considerando que en ambos se debe otorgar un valor a los bienes embargados, y en virtud de ello, establecer la base mínima a partir de la cual se realizarán las posturas en el remate.

La etapa novedosa dentro del procedimiento es la oportunidad que se le otorga al deudor tributario, para solicitar otro avalúo en el caso en que esté en desacuerdo con el que ha realizado el experto designado por la Administración, nombrando un nuevo experto y asumiendo los gastos que se originen por el nuevo avalúo. En vista de esta circunstancia, si efectuado un segundo avalúo, se evidencian diferencias entre este y el realizado por la Administración, se tomará para el remate, aquel que señale un mayor valor para los bienes.

En este caso, esta etapa del procedimiento no contempla la posibilidad de que el deudor recuse al perito evaluador ni impugne el avalúo realizado, independientemente de que las credenciales del perito no sean suficientes o se presuma que el peritaje no fue llevado a cabo correctamente, dando desde este punto de vista, plena validez de fondo y forma al avalúo de la Administración, siendo el único punto sobre el cual se permite contradicción, el referido al valor de los bienes.

En este sentido, no es posible la existencia de congruencia entre el criterio de la Administración y el del deudor tributario, respecto al avalúo de los bienes, considerando que en lugar de que ambas partes en el proceso decidan mutuamente la designación del perito y en consecuencia realizar un sólo avalúo, cuyos resultados sean válidos para ambos, se enfrentan las consideraciones de la Administración Tributaria y las consideraciones del deudor, quedando fuera del procedimiento el tercero que tenga intereses en la causa.

Siguiendo estas ideas, no se establece algún derecho para los terceros que si bien no se han opuesto al embargo, pueden entrar en conocimiento de la causa e impugnar el avalúo o peritaje, observando que el procedimiento de cobro ejecutivo, permite la actuación del tercero exclusivamente en el caso en que se oponga al embargo por ser suyos los bienes, pero no puede impugnar el avalúo por tener intereses en la causa.

Finalmente, en un plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la consignación del o los avalúos, se publicará un único cartel de remate en la página web de la

Administración Tributaria, siendo insertado al expediente correspondiente al cobro ejecutivo. Posterior a esta formalidad, llegada la fecha y hora para el remate, indicada en el cartel publicado, se procederá a la venta o subasta pública de los bienes embargados otorgando tanto los bienes como los derechos embargados a quien ofrezca la mejor postura.

Sin embargo, si al realizarse el remate de los bienes embargados, el producto obtenido resulta ser insuficiente para cubrir las cantidades adeudadas, la Administración Tributaria se encuentra facultada para ordenar nuevos embargos hasta cubrir la totalidad de la deuda, situación que genera una inseguridad jurídica en el deudor, puesto que esta deficiencia de los bienes embargados debió determinarse al momento de realizarse el avalúo, por cuanto, del mismo depende el monto mínimo a ser aceptado en el remate, y que es señalado en el cartel de remate, por lo cual, la Administración debió prever con anterioridad si los bienes embargados son suficientes o no para cubrir las acreencias, razones por las cuales no existe justificación para que se deba esperar al momento del remate para revelar que es necesario un nuevo embargo.

Otro aspecto a considerar, es la facultad que tiene la Administración Tributaria para continuar con la ejecución de los bienes y derechos del deudor en cualquier oportunidad, tomando en cuenta que su inactividad en la ejecución de los bienes no trae como consecuencia su liberación, ni la culminación de la ejecución, situación que genera igualmente inseguridad en el deudor y los terceros interesados.

Esta inseguridad jurídica, viene derivada del hecho en el que los bienes embargados para la ejecución del crédito fiscal, podrán permanecer en situación ejecutiva permanentemente, sin que se pueda disponer de ellos libremente, perjudicando al deudor tributario, quien se verá limitado en el desarrollo normal de sus actividades económicas, puesto que se encuentra continuamente inmerso en un procedimiento de cobro ejecutivo.

En tal sentido, se observa una alteración en el desenvolvimiento correcto del proceso, en virtud que el mismo debe iniciar con un demanda o solicitud y culminar

con una decisión y su ejecución, observando que en este caso, la ejecución se hace perdurable en el tiempo, sin dar oportunidad a que el ejecutado continúe con sus actividades económicas, que le permitan seguir cumpliendo con las obligaciones tributarias que la Ley le impone, por lo que no sólo se afecta al contribuyente sino que la propia Administración también se perjudica, tomando en cuenta que esta situación perturba la recaudación de tributos en beneficio del Estado.

De los datos obtenidos luego de aplicar la guía de observación, se revela en esta investigación que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales no tiene una fase de instrucción de la causa, puesto que no contempla oportunidad alguna para que el deudor tributario pueda ejercer defensas a su favor, para probar el pago de los tributos determinados o la extinción de las obligaciones establecidas.

En virtud de ello, se omite completamente la fase probatoria, ya que, al no existir oportunidad para la defensa, se entiende que tampoco la hay para la articulación probatoria correspondiente, visto que el deudor tributario sólo tiene opción para pagar, estando apercibido de ejecución.

Dentro del procedimiento de cobro ejecutivo, se revela que el Código Orgánico Tributario, le otorga a la Administración Tributaria las más amplias facultades, no sólo para iniciar el cobro ejecutivo, sino también para dictar cualquier tipo de medida ejecutiva sobre los bienes y derechos del deudor tributario, sin necesidad de acudir al órgano jurisdiccional que revise la pertinencia de las medidas y el respeto mínimo a los derechos del deudor.

Desde esta perspectiva, es necesario indicar que el órgano de la Administración Tributaria, se configura como juez y parte dentro del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, visto que el artículo 290 del Código Orgánico Tributario indica que será la Administración la facultada para iniciar, impulsar y resolver todas sus incidencias, destacando que el inicio deviene del resultado del procedimiento del sumario contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario, posterior a la cual se abre la oportunidad jurídica, para que el contribuyente ejerza los recursos que considere

convenientes y para que la Administración desarrolle el cobro ejecutivo de aquellas cantidades que determinó.

Desde este punto de vista, sólo la Administración, puede dar inicio al procedimiento, acudiendo al órgano jerárquico competente dentro de la misma Administración Tributaria, para que sea esta quien resuelva el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Cumplimiento de los Principio Constitucionales Tributarios en el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales

Siguiendo con el análisis de los datos obtenidos en el presente trabajo, es de suma importancia revelar las observaciones respecto al cumplimiento de los Principios Constitucionales en el Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales, por ser este un procedimiento dirigido a desarrollar la actividad de recaudación del Estado, a través de los órganos de la Administración Tributaria, cuya potestad tributaria encuentra su límite en la Ley y la Constitución.

En este sentido, se examinan de seguido el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Principio de Legalidad Tributaria o Principio de Reserva Legal Tributaria

El nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, como relación jurídica procesal que es, debe estar regido por el principio de legalidad tributaria, establecida en el artículo 317 del Texto Constitucional, que tiene su origen en el artículo 137 *eiusdem*, en virtud del cual, sólo la Ley posee la potestad de crear, modificar o extinguir impuestos, tasas, y contribuciones, desarrollándose bajo normas de orden público.

En este sentido, el artículo 3.1 del Código Orgánico Vigente (2014), es una copia textual del anterior Código Orgánico Tributario (2001), que indica expresamente la reserva de la Ley en la creación, modificación y extinción de los tributos, así como la conferencia de otras potestades a la Administración Tributaria.

Sin embargo, es necesario destacar que el Código Orgánico Tributario vigente fue promulgado vía habilitante por el Poder Ejecutivo, toda vez que formalmente es un Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, lo que revela su contravención al principio de reserva legal tributaria, al considerar que sólo el Poder Legislativo puede satisfacer este principio, tomando en cuenta, que es este Poder el facultado para representar la intervención de los ciudadanos en la creación y aplicación de los tributos, quienes consienten en la creación del sistema tributario por medio del cual puedan cumplir con su deber de cooperación con los gastos y las cargas públicas, a través del pago de tributos.

Desde esta perspectiva, la materia tributaria reviste gran importancia para el devenir social y especialmente para los particulares, tomando en cuenta que, para cumplir con el deber tributario, es necesario que el Estado le garantice libertades para el ejercicio de su actividad económica, por lo que es difícil concebir que el Poder Ejecutivo, encargado de la actividad recaudadora, en la figura de la Administración Tributaria, sea el mismo Poder creador de la norma que ejecutará.

A la luz de estas ideas, es cierto que el Poder Ejecutivo tiene facultades para regular algunos aspectos tributarios, pero estas facultades no se pueden extender al punto de no sólo dictar una reforma, sino crear un Código nuevo, lo que conlleva a que el creador de la norma, incluya especificaciones que favorezcan su actividad de recaudación tributaria, por medio de procedimientos que beneficien sus intereses y contraríen los intereses de los particulares.

En este estado de las cosas, se manifiesta que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se incluye como uno de esos procedimientos nuevos, dictados por el Poder Ejecutivo, que evidentemente le favorecen en sus intereses,

tomando en cuenta, que elimina la figura de un órgano sustanciador imparcial, y a su vez, le otorga plena validez a las actuaciones de la Administración Tributaria, despojando al contribuyente de oportunidad para la defensa y la tutela judicial efectiva.

En virtud de estas consideraciones, se observa que el nuevo Código Orgánico Tributario, trasgrede profundamente el principio de legalidad y reserva legal tributaria, y como consecuencia de ello, el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, sigue accesoriamamente su misma suerte, es decir, el incumplimiento al principio objeto de estudio.

Principio de Generalidad

Del principio de legalidad tributaria, se origina el de generalidad, considerando que exclusivamente la Constitución y la Ley pueden crear tributos, y lo hace de forma objetiva, siendo aplicado a los elementos estructurales de estos, encontrado al sujeto como parte integrante del mismo, al referirse en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, que será sujeto pasivo de la obligación tributaria los contribuyentes o responsables en quienes se verifique la ejecución del hecho imponible o la responsabilidad sobre él.

De esta forma, se cumple con el artículo 133 Constitucional, bajo el cual los ciudadanos se encuentran en el deber de coadyuvar con las cargas y gastos públicos, pagando los impuestos, tasas y contribuciones originados por su actividad en el hecho imponible de la obligación.

Al realizar una comparación del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, con la norma in comento, se observa que el referido procedimiento se dirige fundamentalmente a todo aquel ciudadano que se encuentre en una posición de sujeto pasivo de la obligación tributaria, y que haya incumplido con este deber de pagar los tributos, teniendo como consecuencia un incumpliendo de su deber constitucional de contribuir con las cargas y gastos públicos.

Así, el artículo 291 del Código Orgánico Tributario vigente, expresa que serán intimados ejecutivamente el deudor tributario o el responsable solidario de la obligación, entendiendo que al aplicar el principio de generalidad constitucional, no

distingue en quien sea el sujeto o el responsable, pues se limita a identificar que el ciudadano, adquiera la condición de contribuyente o responsable, y en virtud de ello se le pueda exigir un pago al que está obligado y que no ha efectuado voluntariamente, siempre y cuando este tenga capacidad contributiva.

En virtud de este principio, la Administración Tributaria, en ejercicio de su poder y postead recaudatoria, no espera indefinidamente por la actuación positiva del ahora deudor tributario, por lo que se activa de inmediato la Actividad Administrativa, para exigir el pago de los tributos, tasas o contribuciones omitido por el contribuyente, iniciando el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales para obtener, de los bienes y derechos del deudor, el producto necesario para cubrir las cantidades adeudadas por este, al no cumplir con el deber de pagar los tributos.

Principio de Capacidad Contributiva

Así como fue señalado en el análisis de resultados del juicio ejecutivo de créditos fiscales, hoy día derogado, en el nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, también debe prevalecer el cumplimiento del principio de capacidad contributiva, considerando que de poco o nada sirve, que la Ley establezca un tributo, para que con su pago se contribuya a los gastos públicos, si el sujeto que realiza el hecho imponible, no tiene la capacidad contributiva para afrontar el pago de las cantidades generadas por el nacimiento de la obligación tributaria.

Desde esta perspectiva, el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, atenta contra el principio de capacidad contributiva, tomando en cuenta que en principio se ejecuta un embargo de bienes y derechos del deudor que no excedan del doble del monto de las cantidades adeudadas, sin embargo, el tercer aparte del artículo 294 del referido Código Orgánico Tributario, indica claramente que de no conocerse bienes o ser insuficientes los embargados, la Administración Tributaria cuenta con todas las facultades para dictar medida de prohibición de enajenar y gravar bienes del deudor, hasta la extinción de la deuda o el embargo de nuevos bienes.

Desde este punto de vista, la Administración Tributaria, en su condición de árbitro para el cobro del crédito fiscal, no toma en cuenta la capacidad económica del

deudor tributario, por cuanto ataca los bienes habidos y por haber de este, sin importarle la idoneidad con la que cuente para el cumplimiento de la obligación.

De igual forma, el procedimiento en su artículo 300, contraviene el principio de capacidad tributaria y la seguridad jurídica del deudor y cualquier otro ciudadano que se convierta en contribuyente, al observar que la inactividad de la Administración en la ejecución del embargo no origina la liberación de los bienes objeto de la medida, ni da culminación al procedimiento de cobro ejecutivo.

Esta situación, conlleva a que el contribuyente se encuentre permanentemente bajo la opresión de la Administración Tributaria, sin poder disponer de ninguna forma de sus bienes, toda vez que se encuentran en un limbo jurídico, dependiendo totalmente de la voluntad del órgano administrativo tributario, afectando su capacidad económica y contributiva, por cuanto es posible, que al liberarse tales bienes los mismos hayan perdido el valor que tenían para el deudor o que la imposibilidad de uso afecte gravemente su actividad económica, ocasionando incluso una pérdida total de la riqueza y una afectación al derecho de propiedad.

Principio de la no confiscatoriedad

Al continuar en la aplicación de las guías de observación, se encuentra que el principio de capacidad contributiva, halla su par consecencial en el principio de no confiscatoriedad, preceptuado en el artículo 317 del Texto Constitucional, que debe prevalecer en todas las actuaciones de la Administración Tributaria, sin embargo, el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales afecta este principio, desde tres vertientes.

La primera de las artistas revisadas en la investigación, en las cuales se observa el quebrantamiento al principio estudiado, se encuentra en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario vigente, en su cuarto párrafo, visto que, aunado a las cantidades adeudadas por conceptos de tributos, multas e interés, así como garantías a favor de la Administración, se impone al deudor un recargo del 10% sobre tales cantidades, lo que configura una actuación confiscatoria de la norma tributaria, pues, el tributo ya ha sido

determinado por las reglas de fiscalización y determinación, aunado a las multas e intereses correspondientes y éste recargo monetario no tiene forma tributaria propiamente dicha, considerando que este es una consecuencia de la activación de la función administrativa del Estado, al cobrar los créditos fiscales a su favor.

En este sentido, al momento en que se impone al deudor tributario un recargo, que no ha sido determinado por vía de procedimiento de fiscalización, sino que es arbitrio del órgano tributario, el procedimiento de cobro ejecutivo adquiere un carácter de fiscalidad excesiva, tomando en cuenta, que no es suficiente el crédito determinando con las correspondientes multas e intereses, sino que le sigue sumando elementos patrimoniales a la deuda del contribuyente, disminuyendo las probabilidades de que el deudor realice un pago voluntario o que se le pueda ejecutar eficazmente, en virtud de que, a mayor cantidades cobradas por el procedimiento menor va a ser la capacidad con la que el deudor lo pueda afrontar, ya que el efecto confiscatorio no es exclusivo a los tributos y las sanciones, pues también se refiere a los procedimientos llevados a cabo para el cobro de estos.

A la luz de estas ideas, la segunda arista revelada en la aplicación de los instrumentos es la permanencia indefinida de las medidas ejecutivas practicadas sobre los bienes y derechos del deudor, por cuanto, como ya se ha mencionado, el artículo 300 del Código Orgánico Tributario, deja abierta la posibilidad de continuar con el procedimiento de cobro ejecutivo en cualquier oportunidad en la que la Administración Tributaria lo decida.

Esta inseguridad jurídica afecta gravemente el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad, por cuanto el deudor tributario no podrá realizar libremente actividades que tiendan a mejorar su condición patrimonial, en primer lugar porque sus bienes y derechos se encuentran embargados o pesa sobre ellos prohibición de enajenar y gravar, lo que hace que este no pueda disponer de tales bienes y derechos, y en segundo lugar tampoco podrá adquirir nuevos bienes, al considerar que si el cobro ejecutivo sigue vigente indefinidamente, el órgano tributario puede ordenar la ejecución de aquellos nuevos bienes que adquiera en el transcurso del tiempo y por

ende habrá perdido las inversiones realizadas, ya que sus aquiescencias pasarán nuevamente a manos de la Administración Tributaria para su ejecución.

Siguiendo con el análisis del procedimiento, la tercera arista observada en la investigación se refiere a la disminución de la capacidad de recaudación de la Administración Tributaria, originada por la confiscatoriedad del cobro ejecutivo, visto que, como se ha dicho, el recargo del 10% sobre cantidades adeudadas y sobre los intereses que se generen en el ínterin procedimental, aumenta constantemente la deuda del contribuyente, que en algún momento se hará impagable incluso si ejecutaren sus bienes y derechos.

Así, la Administración Tributaria en lugar de obtener el pago del crédito fiscal, sólo podrá recuperar una parte de este, pero no su totalidad, al ver que el deudor ya no tiene capacidad para responder de la deuda.

De igual forma, al permanecer indefinidas las medidas sobre los bienes del deudor, estas conllevarán a la pérdida de la riqueza de este, toda vez que no puede seguir realizando sus actividades económicas cotidianas, generadoras de capitales y por medio de las cuales el contribuyente cumple con su deber de pagar tributos y coadyuvar al gasto público.

Consecuencialmente, el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, al tener caracteres confiscatorios, produce la disminución de la riqueza del contribuyente, afectando la recaudación, tomando en cuenta que, al momento en el que el sujeto pasivo pierde su capacidad contributiva, también deja de pagar los tributos, y la administración no podrá recaudar cantidades de dinero inexistentes.

Principio de Justicia Tributaria

Las particularidades anteriores conducen al análisis del cumplimiento del principio de justicia tributaria, a la luz de los resultados obtenidos en la observación realizada al procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, siguiendo con la línea de proyección de justicia tributaria hacia la interpretación de la Ley y el sometimiento a ella por parte de los particulares y la Administración Tributaria

En el marco del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se observa una ausencia casi total de la justicia tributaria, derribando por lo tanto las premisas del debido proceso y la defensa como garantía procesal.

La anterior afirmación encuentra su fundamento en el artículo 291 del Código Orgánico Tributario, al indicar claramente que la oportunidad procesal que se apertura en la intimación está dirigida a que el deudor tributario pague las cantidades debidas, pero no le permite que se oponga a esta ni realice actos impugnación contra ella, procediendo de inmediato al embargo de sus bienes y derechos.

Al seguir con examen del procedimiento, no se encuentra ninguna oportunidad procesal para que el deudor pueda ejercer su defensa, ni realizar ninguna probanza, pues existe la posibilidad de que la obligación tributaria se haya extinguido o no sea válida, pero no se le permite al deudor esgrimir argumentos a su favor ni probar nada que le beneficie.

En este orden de ideas, el ejercicio del poder absoluto de la Administración Tributaria se refleja en el contribuyente, por cuanto se revela una marcada distinción entre el sujeto activo y el sujeto pasivo tributario, aunado a que, el sujeto activo de la relación jurídico tributaria y el órgano juzgador se confunde en uno sólo, pues la Administración Tributaria, en su condición de sujeto activo determinador del tributo, acude a sí misma para que órganos de la propia Administración Tributaria, inicien, sustancien y resuelvan el cobro ejecutivo del crédito fiscal.

En virtud de ello, es innegable la parcialidad existente en el procedimiento, en el que los beneficios procesales le son otorgados a la Administración Tributaria, en una aplicación injusta de la norma tributaria, ejecutando todas las medidas y reglas contra el deudor, y prevaleciendo la posición de la Administración, sin dejar cabida para que se pueda probar la ilegitimidad o inexistencia del título ejecutivo del cual se vale aquella, para exigir el pago del crédito fiscal.

En este estado de las cosas, el único recurso que le queda al deudor es la suspensión del procedimiento, por solicitar la suspensión de los efectos del acto que origina el crédito fiscal, en virtud de la interposición de un recurso jerárquico o contencioso, pero es necesario aclarar que no es una oportunidad de defensa, por cuanto

es una consecuencia de procedimientos distintos al cobro ejecutivo, intentados contra el acto emanado de la Administración Tributaria, pero no contra el procedimiento de cobro ejecutivo directamente.

Principio de Progresividad

Este principio informa la característica cuantitativa de la obligación tributaria, razón que conlleva a que escape del presente estudio, toda vez, que el procedimiento de cobro de créditos fiscales se destina al esquema procedimental bajo el cual se ejecuta el crédito fiscal a favor de la Administración Tributaria, y no entra a identificar el tributo ni la forma en que es determinado, sobre el que recae el principio de progresividad.

Principio de Irretroactividad

Como resultado del análisis efectuado a los datos recabados en la investigación, se refleja que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, cumple con el principio de irretroactividad, visto que, como se ha dicho en análisis anteriores, el mismo sigue el destino del Código Orgánico Tributario, entrando en vigencia en la misma fecha en la que lo hace la referida norma tributaria.

En virtud de esta característica subsidiaria del procedimiento respecto a la norma tributaria que lo regula, el artículo 346 del Código Orgánico Tributario vigente, establece la aplicación de las reglas del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales en sustitución de las normas del Código de Procedimiento Civil y lógicamente de normas preceptuadas en el anterior Código vigente desde 2001 y derogado por disposición del artículo 348 del Nuevo Código.

Siguiendo las reglas del principio de irretroactividad, es necesario acotar que el Código Orgánico Tributario tiene una mixtura, pues contiene en su cuerpo normas sustantivas y normas adjetivas, y en relación a estas normas adjetivas, el principio de irretroactividad tributaria se conjuga con el artículo 24 de la Constitución Nacional, por lo que, con la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario, inicia el imperio del procedimiento de cobro ejecutivo sobre todas las causas relacionadas con

la exigencia de créditos fiscales a favor de la Administración Tributaria, iniciadas y por iniciarse, por cuanto al ser una norma de carácter procesal, rige inmediatamente a su entrada en vigencia.

Como consecuencia de ello, los juicios ejecutivos pendientes en Tribunales Contenciosos Tributarios, se remitieron de inmediato a los órganos de la Administración Tributaria, toda vez, que de ahora en adelante será ella la facultada por Ley para la sustanciación y decisión del cobro de créditos fiscales, a partir del 18 de febrero de 2015, con su entrada en vigencia.

Principio de Recaudación Eficiente

Dentro del análisis de los resultados obtenidos en la investigación, es oportuno señalar que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se dirige a activar la función recaudadora de la Administración Tributaria de forma coactiva, ejerciendo el poder tributario que le otorga la Ley, cuyo fin principal es la obtención de recursos que le permitan sostener el gasto público.

Efectivamente, al verificarse el incumplimiento de la obligación tributaria, bien por omisión del pago del tributo o por error en su determinación por parte del contribuyente, se inicia el procedimiento para el cobro del crédito fiscal que se ha generado a favor de la Administración, al exigir el cumplimiento del pago forzosamente, desplegando todas las actividades necesarias para obtener este pago, ya sea que el deudor decida pagar o que se ejecuten sus bienes y derechos para destinar su producto a cubrir el crédito fiscal.

En este orden de ideas, el procedimiento tiene una finalidad de recaudación, sin embargo, esas actuaciones que despliega no son las más idóneas para que esta sea eficiente, tomando en cuenta que al aplicar de pleno derecho un recargo del 10% sobre las cantidades adeudadas que subsiste durante todo el procedimiento, las mismas aumentan considerablemente, lo cual conlleva a que el deudor no cuente con la capacidad económica y contributiva, y por ende la recaudación disminuya y sea ineficiente.

Si bien es cierto, que las diligencias de embargo practicadas sobre los bienes y derechos del deudor están destinadas a asegurar la ejecución del crédito y evitar se haga ilusorio, el hecho de que subsista indefinidamente le resta la característica recaudatoria que tiene en principio, en virtud de que, con el transcurso del tiempo las cantidades adeudadas aumentarán por pesar sobre ellas un recargo de 10% y porque el monto dado en avalúo para el remate habrá perdido el valor que tuvo al principio del procedimiento, ocasionando un desequilibrio, por cuanto la deuda aumenta y la capacidad disminuye, y con esta última la recaudación.

Cumplimiento de los Principios Procesales Tributarios en el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales

El procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, como es lógico, se encuentra revestido del mismo carácter instrumental, por cuanto independientemente de la naturaleza o la sede de competencia donde se desarrolle, el proceso tiene las mismas características y elementos, estando sujeto al cumplimiento de los principios constitucionales que rigen el proceso y la relación jurídica tributaria.

Sin embargo, se refleja en la investigación, que este procedimiento presenta una falla reguladora elemental, tomando en cuenta la inexistencia de un órgano imparcial que conozca y sustancie el mismo, a la vez de examinar la pertinencia y legalidad de las medidas dictadas y las diligencias a que haya lugar.

Desde este punto de vista, al realizar la aplicación de la guía de investigación, se observa la administrativización de la relación jurídico tributaria, dejando de lado la actuación de un órgano perteneciente a otro Poder Público, el judicial, tal como fue señalado en el Marco Teórico de la investigación –se observa una *desjudicialización* de la potestad de ejecución de crédito fiscal que torna inconstitucional su actuación recaudatoria frente a los contribuyentes, cuando la intervención del Juez Tributario constituye una garantía procesal- ya que en este procedimiento administrativo se encuentran involucrados los intereses patrimoniales del deudor en su condición de débil

jurídico frente a la Administración Tributaria que desde la perspectiva de la corriente liberal-burguesa del derecho, especialmente del derecho tributario, los derechos patrimoniales cuentan con un mayor revestimiento proteccionista frente a las inherencias estatales, véase el ejemplo de la potestad expropiatorio por ejemplo, pero además, y que, aunado al hecho de que el cobro ejecutivo está destinado a la ejecución definitiva de los bienes y derechos del contribuyente o responsable, todo lo anteriormente puede llegar a ocasionar un gravamen irreparable sobre este último, porque no nos encontramos con un moderador ajeno a la relación jurídica tributaria que pondere equitativamente la difícil posición de las dos partes intervinientes en el conflicto tributario.

Tomando en cuenta todas estas consideraciones, se analiza a continuación el cumplimiento de los principios adjetivos-tributarios que deben guiar el procedimiento del cobro ejecutivo de créditos fiscales, que mantiene la instrumentalidad propia del proceso, los cuales se describen a continuación.

La defensa del contribuyente

El procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, regido por la normativa contemplada en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario Vigente, coloca en peligro la garantía de la defensa del contribuyente, en virtud de que no indica dentro de su articulado oportunidad alguna para la defensa de aquel frente a la intimación que se realiza.

En este sentido, el artículo 291 del Código Orgánico Tributario, indica que se intima al deudor para que pague las cantidades adeudadas en un plazo de cinco días, apercibido de ejecución, pero dejando claro que el plazo mencionado está destinado únicamente al pago de los tributos, intereses y el recargo que se impone ante la apertura del procedimiento. Se revela entonces, que no se le permite al deudor tributario el ejercicio de la defensa, en aquellos casos en que haya pagado los tributos que están siendo cobrados o la obligación tributaria que origina los mismos se encuentre extinta, por las causales establecidas en la norma tributaria para la extinción de las obligaciones.

Principio de Imparcialidad del Juez

Tomando en cuenta la existencia de los principios constitucionales reguladores de todo proceso, incluso en este procedimiento de cobro ejecutivo, de la mano de la garantía a la defensa se encuentra entrelazado el principio de la imparcialidad del juez o del órgano sustanciador de la causa, sujeto procesal fundamental que dirige sus actuaciones a la protección del correcto desenvolvimiento del proceso, estando obligado a oír a ambas partes procesales, por cuanto, se configura como el tercer sujeto procesal imparcial e independiente.

En este orden de ideas, se observa que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, viola el principio de imparcialidad del Juez o del órgano sustanciador, ya que, se rompe con la trilogía subjetiva del proceso, visto que existe un sujeto activo: la Administración Tributaria, un sujeto pasivo: el deudor tributario, pero el sujeto imparcial de la relación jurídica procesal se confunde con el sujeto activo, por cuanto el artículo 290 del COT, establece que la Administración Tributaria será la facultada para iniciar, sustanciar y decidir el procedimiento.

En este estado de las cosas, se entiende que el la Administración Tributaria se configura como sujeto activo y “sujeto imparcial del procedimiento”, circunstancia que hace evidente que la Administración Tributaria ejercerá la acción tributaria a favor de sí misma, poniendo de manifiesto la poca o ninguna imparcialidad existente en el órgano encargado de decidir, en tanto que se conjugan en un mismo sujeto dos intereses totalmente contrapuestos.

Principios de Equidad y Justicia Procesal

En el marco del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, las prerrogativas públicas y potestades inquisitivas con las que cuenta la Administración Tributaria, se exacerban, pues efectivamente se integran al proceso tributario, pero la Administración, en su rol de sujeto activo, y el deudor tributario, jamás se encuentran en la misma condición de equidad y justicia procedimental.

Desde esta perspectiva, se informa en el mencionado artículo 291 del COT, que se intima al deudor para que pague, y que, ante la omisión en el referido pago, se iniciarán de inmediato las diligencias para el embargo de sus bienes y derechos, sin que sea necesario que la Administración pruebe la existencia del crédito fiscal, en virtud de que al deudor no se le permite oponerse al procedimiento ni a la intimación, razones que conllevan a que se tomen como absolutamente ciertos los alegatos de la Administración Tributaria.

Ahora bien, ante la inexistencia de la oportunidad para la defensa se denota que en el procedimiento no se apertura alguna articulación probatoria que permita al deudor presentar alguna prueba en su defensa, relegando esta etapa a la tercería, en el caso en que haya oposición al embargo, pero no está destinada a la defensa del deudor, sino a la determinación de la propiedad de los bienes objeto de embargo.

Esta etapa de la tercería voluntaria por haber oposición al embargo, no tiene relación alguna con la defensa del contribuyente, ni la Administración participa de esta etapa, ya que, la articulación se dirige al deudor y al tercero, quienes se disputan la propiedad de los bienes y derechos embargados, revelando que la Administración, en su carácter de sujeto activo, se mantiene alejada de esta fase procedimental.

En efecto, es en esta oportunidad procesal, relativa a la tercería, el único momento en el cual se respeta el principio de igualdad y justicia, pero sólo para el deudor y el tercero, nunca para la Administración Tributaria. Asimismo, al presentarse las pruebas por parte del deudor y el tercero, la Administración Tributaria en su rol de órgano sustanciador, decide sobre la oposición al embargo, sin que se revoque la medida.

Si la oposición es desechada, le queda al tercero afectado la posibilidad de ejercer contra la decisión en referencia, el Recurso Contencioso Tributario. Sin embargo, el artículo 298 hace referencia al tercero pero no menciona al deudor, quien también se puede ver afectado si la decisión sobre la oposición es declarada con lugar, lo que evidencia que no existe un real cumplimiento del principio de igualdad y justicia.

Por cuanto, el Recurso Contencioso debería garantizarse para ambos sujetos, tanto el sujeto pasivo como el tercero, no obstante, a los efectos de la recurribilidad de la decisión de la Administración, el deudor se encuentra en una posición de desventaja e inequidad, pues, pudiendo ser afectado en los mismo términos que el tercero, a este si se le da oportunidad para la defensa, y al deudor no.

Principio de Adquisición Proceso o de la Comunidad de la Prueba

Prosiguiendo con el análisis, se denota que en el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se cumple con el principio de adquisición procesal, sólo en la fase de instrucción de la oposición al embargo por parte del tercero que manifieste tener la propiedad o un derecho preferente sobre bienes objeto de medida ejecutiva.

De acuerdo con los datos obtenidos, se evidencia que el artículo 298 del Código Orgánico Tributario vigente, establece la apertura de la articulación probatoria, dirigida al deudor tributario y al tercero opositor, dentro de la cual serán revisadas y evaluadas por igual, las pruebas presentadas por cada uno de los sujetos inmersos en la incidencia procedimental, al creer que cada elemento probatorio promovido y evacuado, pasa a formar parte del procedimiento como una comunidad, razón por la que, las probanzas llevadas al proceso, bien sea por el deudor o por el tercero, dejan de pertenecer a cada uno de ellos para integrarse a la incidencia procedimental, que se abre a los efectos de la oposición al embargo, teniendo como consecuencia que cada sujeto pueda hacer uso de las pruebas que ha presentado su adversario mientras estas sean pertinentes a sus alegatos.

Por consiguiente, es la única fase en la que se observa la existencia del principio de la comunidad de la prueba, conformando tanto deudor como tercero, una relación jurídica común, cuyas pruebas son adquiridas por el proceso, para alcanzar un objetivo definitivo, relacionado con la decisión que se dicte al respecto.

Sin embargo, ahondando en el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, en su esquema general, desde que inicia hasta que se ejecuta, se evidencia que

no se contempla el principio de adquisición procesal o de comunidad procesal, situación que es obvia, por cuanto, al no permitírsele al deudor tributario el ejercicio de la defensa, este no se encuentra en condiciones jurídicas procesales que le permitan esgrimir alegatos para una posterior etapa probatoria.

Resulta pues, que la etapa de instrucción es omitida en este procedimiento de cobro de créditos fiscales, tomando en cuenta, que al no existir oportunidad para la defensa tampoco la hay para aperturar articulación probatoria alguna, que no sólo está enfocada al deudor sino también a la Administración Tributaria, quien como sujeto activo de la relación jurídica, debe probar que los argumentos presentados para el inicio del procedimiento son veraces y legítimos, así como debe probar igualmente la existencia del crédito fiscal que se cobra.

En este sentido, al omitirse la fase probatoria, se determina que no existe el principio de comunidad de la prueba o adquisición procesal, visto que, al no omitirse pruebas que deben integrarse al procedimiento, por ende, no se le puede aplicar principio alguno.

Principio de Economía Procesal

Se debe precisar que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales desarrolla en su esquema procesal el principio de economía procesal, considerando que a pesar de las deficiencias que han sido señaladas y la omisión de otros principios procedimentales, el mismo se dirige al ahorro de tiempo y recursos, no sólo pecuniarios, sino también humanos.

Desde este punto de vista, al ser un procedimiento monitorio, en el que se busca una rápida resolución de los créditos cuyo pago se exige y que busca cumplirse por medio del embargo y posterior venta de los bienes y derechos del deudor tributario, se encuentra caracterizado por la economía procesal, administrando eficientemente los recursos para alcanzar los fines del procedimiento.

No obstante, la rapidez con que se efectúa el procedimiento, el ahorro de esfuerzo, tiempo y costos se manifiesta en el órgano de la Administración Tributaria, quien, como se ha mencionado en apartados anteriores, es Juez y parte el cobro ejecutivo, es el sujeto activo y el sujeto que debería ser imparcial de la relación procesal tributaria, haciendo evidente el ahorro de trabajo, tiempo y recursos, ya que no necesita acudir a otro órgano u otro poder para ejercer la acción tributaria.

Es comprensible la economía en el procedimiento, pero en este caso particular, sus etapas se relacionan únicamente con la ejecución de medidas sobre los bienes del deudor, que dejan de lado la garantía a la defensa y la tutela judicial efectiva, que le corresponde como justiciable, conllevando a que el cobro ejecutivo pierda la esencia de justicia y equidad que debe corresponder a cualquier proceso, por más rápido y económico que quiera ser.

El principio de economía procesal, pierde su sentido fundamental, cuando por al buscar ahorro de tiempo, trabajo y recursos, se omiten fase tan esenciales como la opción a la intimación al deudor y la articulación probatoria que debería aperturarse en consecuencia a la oposición realizada, visto que, es posible que el deudor cuente con elementos que permitan su defensa y la salvaguarda de los bienes y derechos

Así las cosas, en términos generales en el procedimiento de cobro de créditos fiscales, está presente el principio de economía procesal, porque efectivamente representa un ahorro de tiempo y recursos, mas sin embargo, no es legítimo este cumplimiento del principio, en cuanto se violan otros principios como el de la garantía a la defensa, la tutela judicial efectiva, la justicia y la equidad procesal, razones por la cuales no es concebible el sacrificio de fases elementales en cualquier procedimiento, por cumplir con otros elementos de gran importancia, pero que pierden legitimidad a la luz de su ineficacia definitiva.

Comparación entre el Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales y el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales a la luz del cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios.

Principios Constitucionales Tributarios	Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales	Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales
<i>Principio de legalidad tributaria o principio de reserva legal tributaria</i>	Se revela su cumplimiento	Se revela su incumplimiento
<i>Principio de Generalidad</i>	Informa su cumplimiento	Informa su cumplimiento
<i>Principio de Capacidad Contributiva</i>	Se observa su cumplimiento	Se observa su incumplimiento
<i>Principio de la No Confiscatoriedad</i>	Se evidencia su cumplimiento	Se evidencia su incumplimiento
<i>Principio de Justicia Tributaria</i>	Se revela su cumplimiento	Se revela su incumplimiento
<i>Principio de progresividad</i>	No es objeto del procedimiento	No es objeto del procedimiento
<i>Principio de Irretroactividad</i>	Se revela su cumplimiento	Se revela su cumplimiento
<i>Principio de Recaudación Eficiente</i>	Se observa un cumplimiento parcial	Se observa su incumplimiento

Tabla N°1. Comparación entre el juicio ejecutivo y el procedimiento de cobro ejecutivo. Fuente: Elaborado por la autora (2016)

Al contrastar ambos regímenes jurídicos se denota una diferencia total entre el juicio ejecutivo de créditos fiscales y el cobro ejecutivo vigente, por observarse un incumplimiento exacerbado de los principios constitucionales, lo que ocasiona la inconstitucionalidad del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Efectivamente, la Administración Tributaria como parte del Poder Público se encuentra facultada por la Constitución para la creación, recaudación, administración y control de los impuestos, tasas y contribuciones, en correspondencia con el deber de los particulares de coadyuvar con las cargas públicas, tal como se refleja en los artículos 133 y 156.12 constitucionales, sin embargo el ejercicio de estas facultades no se está llevando a cabo por mecanismos idóneos, tomando en cuenta que la Administración ciertamente está en el ejercicio de sus facultades tributarias, pero en contraposición a ello, trasgrede todos los principios constitucionales que informan la tributación en Venezuela y a su vez son pilar de la justicia y la tutela judicial efectiva.

En este sentido, al realizar la comparación se denota una degradación absoluta de los derechos tributarios expresados en el Código Orgánico Tributario de 2001, que contemplaba dentro del juicio ejecutivo la oportunidad procesal para el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente y que bajo la nueva normativa son arrebatados en forma intempestiva, confirmando la inconstitucionalidad del procedimiento de cobro ejecutivo.

Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el Contribuyente.

Para desarrollar el tercer objetivo específico de la investigación, referente a las consecuencias que genere el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales sobre el contribuyente, se aplicó la técnica de observación directa de documentos y bibliografía, por medio de registro de información documental, lo que permitió el análisis de los datos obtenidos en función de la importancia que reviste el cumplimiento

eficiente y eficaz de los principios constitucionales y procesales, que deben verificarse en cualquier procedimiento, específicamente el tributario, por su contenido patrimonial y las consecuencias que su incumplimiento derivan para el contribuyente.

En este sentido, se observan consecuencias básicas de la aplicación del procedimiento de cobro ejecutivo, y el incumplimiento de principios constitucionales fundamentales, como ya fue revelado en el análisis del segundo objetivo específico, a saber, se generan consecuencias procesales, consecuencias sobre el derecho de propiedad, la *posible desobediencia tributaria* y el incremento de la corrupción y defraudación tributaria.

Siguiendo con estas dos ideas, la entrada en vigencia del nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales desarrollado a partir del artículo 290 del Código Orgánico Tributario vigente, en concordancia con el artículo 221*eiusdem*, produce consecuencias jurídicas de carácter procesal, toda vez que, el contribuyente se ve perjudicado en la aplicación de la garantía del debido proceso, por cuanto, no se le garantiza la defensa ni la tutela judicial efectiva.

En este sentido, la desjudicialización del procedimiento de cobro de créditos fiscales tiene una grave consecuencia jurídica sobre el contribuyente, pues para este procedimiento desaparece la figura del Juez Tributario como sujeto imparcial de la relación jurídico-tributaria, en quien descansa la dirección del proceso y la resolución del mismo aplicando la sana crítica, en virtud de lo alegado y probado por las partes en el proceso.

Así las cosas, al desarrollarse el cobro ejecutivo en sede administrativa se pone en riesgo la imparcialidad que despoja procesalmente, encadenada con la justicia y la equidad, tributaria y procesal, pues las partes en este procedimiento se encuentran en un plano de desigualdad absoluto, al observar que dentro del procedimiento se le otorgan al órgano decisor facultades para considerar planamente válida la pretensión de cobro ejecutivo del crédito fiscal, y con respecto al deudor tributario no establece oportunidad alguna para defenderse y/o atacar la postura de la Administración.

Aunado a esta circunstancia, se observa que no existe un Juez imparcial, tomando en cuenta que sujeto activo y arbitro se confunden en el mismo Poder, en este caso el Ejecutivo, visto que, el funcionario administrativo, quien determina el tributo, acude a órganos de su mismo estatus jurídico para que sea este quien decida, si tiene o no, la razón en su pretensión jurídica, teniendo consecuencias sobre el contribuyente de tipo tributario y procesal, ya que, el órgano acudido conforma el mismo sistema tributario que exige el pago del crédito tributario obligado, pudiendo inferir, que no dispondrá ninguna providencia que le favorezca.

Siguiendo con el análisis de los datos obtenidos posterior a la observación directa documental, se evidencia que el procedimiento le ocasiona consecuencias jurídicas al contribuyente, relacionadas con sus derechos económicos, específicamente el derecho de propiedad, al verificar que el procedimiento de cobro ejecutivo tiene como fin último la recaudación tributaria, y para ello lleva a cabo una serie de actuaciones que desde todo punto de vista van en desmedro de los bienes y derechos del deudor tributario, al ordenar el embargo ejecutivo de estos, y la medida de prohibición de enajenar y gravar bienes habidos y por haber del deudor.

La consecuencia elemental generada, es la afectación del derecho de propiedad consagrado en artículo 115 de la Constitución Nacional, porque el deudor corre el riesgo de perder completamente su patrimonio por ser objeto constantemente de las medidas ejecutivas que se apliquen para el pago del tributo, considerando que el lapso para la ejecución de medidas es ilimitado temporalmente.

De igual forma, la tercera consecuencia no se genera contra el contribuyente, sino desde el contribuyente, por cuanto puede decidir entrar en desobediencia tributaria por desconocimiento a la legislación, cuya regulación le afecta gravemente sus derechos y garantías, desde la perspectiva sustantiva y adjetiva, y configura un quebrantamiento grave a los principios constitucionales que rigen el Estado, como modelo democrático.

En este sentido, la desobediencia tributaria deviene del hecho cierto en el que el Poder Ejecutivo, al dictar la norma tributaria por vía habilitante, contraviene el principio de reserva legal, por cuanto este Poder sólo puede ejercer las potestades que le otorgue la Ley y la Constitución, y es al Poder Legislativo a quien le corresponde dictar normas de carácter tributario, toda vez que afecta un derecho tan fundamental como la propiedad y por tanto, su discusión y aprobación debe contar con la participación ciudadana, representada en el Poder Legislativo, visto que, es en los particulares en quienes recae la obligación de contribuir a las cargas y gastos públicos.

En función de estas aseveraciones, la violación al principio de reserva legal y el resto de los principios tributarios constitucionales, conforman un cuadro jurídico lo suficientemente grave y perjudicial para el contribuyente, que lo lleve posiblemente, a desobedecer a la legislación tributaria, no sólo al procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales sino también al deber de pagar los tributos visto que, es posible que él cumpla a cabalidad con el pago de los tributos, y sin embargo, la Administración efectúe un procedimiento de determinación tributaria con un consecuencial cobro de créditos fiscales, siendo indefectiblemente ejecutado, porque no podrá probar en ningún momento que ha cumplido la obligación o que esta es ilegítima, en virtud de que, el único criterio válido es el de la Administración, que lo lleve incluso, a ser víctima de una doble imposición.

En este estado de las cosas, el cobro ejecutivo de créditos fiscales se convierte en un procedimiento absolutamente confiscatorio, que profundiza la línea doctrinal y jurisprudencial a favor de la Administración Tributaria, o parámetros pro Fisco, en el entendido de que en ninguna de las fases del mismo se beneficia al contribuyente en alguna forma, al contrario todas las ventajas y beneficios se otorgan a la Administración Tributaria, por cuanto el hecho de ser parte y árbitro del mismo procedimiento pone en tela de juicio la claridad e imparcialidad del procedimiento.

El procedimiento de cobro de créditos fiscales atenta contra el espíritu de la Constitución, que busca prevalecer los principios del derecho, constitucionales

tributarios y procesales que garanticen la existencia de un Estado constitucionalizado, de derecho y afecta incluso el artículo 23 de la Carta Magna que propende a la defensa de los derechos humanos que deben prevalecer sobre cualquier propuesta legal que presente el Poder Público, especialmente la defensa, la tutela judicial efectiva y el libre desenvolvimiento de las actividades de los particulares.

Desde el punto de vista de los sistemas recaudatorios, los mismos se encuentran en constante cambio hacia el logro de una recaudación eficiente, sin embargo este procedimiento de cobro ejecutivo está en total discrepancia con los mecanismos idóneos de recaudación, toda vez que, dejar en cabeza de la Administración Tributaria todas las facultades para coaccionar al contribuyente al pago de crédito fiscal trae como consecuencia el aumento desmedido de la corrupción a nivel tributario y a la par de ello el incremento de la defraudación tributaria.

En este sentido, puede tornarse fácil para funcionarios de la Administración Tributaria falsear créditos fiscales para obtener un cobro indebido de tributos por parte de los contribuyentes, toda vez que determinar la veracidad del título ejecutivo se supedita a un procedimiento parcial, ilegal e inconstitucional, el que fácilmente se puede distorsionar la realidad, tomando en cuenta que la Administración es arbitro y parte en un procedimiento en el que tiene todas las ventajas procesales y tributarias.

Desde esta perspectiva el incremento de la defraudación depende de las mismas consideraciones anteriores, por cuanto, resulta más fácil para el contribuyente que ha incumplido la obligación, llegar a un acuerdo económico privado con funcionarios de la Administración Tributaria, para que el crédito fiscal, que en caso contrario al anterior puede llegar a ser legítimo no sea exigido oportunamente y de esta forma escapar de la actividad recaudadora del Estado, en complicidad con la propia Administración.

Desde este punto de vista, lejos de procurar la recaudación eficiente, el procedimiento de cobro ejecutivo, causa el efecto contrario, toda vez que, al ser confiscatorio disminuye el patrimonio del contribuyente, imposibilitándolo para el cumplimiento del deber de coadyuvar a las cargas públicas, y a su vez aumenta la

corrupción y la defraudación, en virtud de la cual resulta más ventajoso para contribuyente y funcionarios recibir pagos solapados y evitar la ejecución de medidas que pueden prolongarse temporalmente, causado gravámenes al Estado, por cuanto los únicos que se benefician son los particulares desde cada posición que tengan y el Estado ve disminuido el ingreso de recursos tributarios, con lo que cuenta para lograr sus actividades y fines públicos.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

A la luz de los objetivos propuestos y una vez realizado el análisis e interpretación de los resultados obtenidos, se exponen a continuación las conclusiones de la investigación, presentadas en relación a cada objetivo estudiado.

Objetivo N°1. Identificar las características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.

El logro de este objetivo permitió evidenciar que el sistema tributario venezolano se rige por normas de orden público establecidas en la Constitución Nacional y las Leyes venezolanas, únicas con poder para facultar al Estado, a través de la Administración Tributaria al cobro de los tributos, otorgando potestades de revisión, fiscalización, determinación y recaudación tributaria.

Uno de los medios con los que cuenta la Administración Tributaria para ejercer las potestades de recaudación es el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales, establecido en el Código Orgánico Tributario vigente, norma que establece los elementos de la obligación tributaria, al definir quién es sujeto pasivo en la obligación tributaria, para luego establecer la configuración fáctica del tributo y el monto que se origina al aplicar a la base imponible la alícuota tributaria.

Por consiguiente, el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales, se configura como el conjunto de etapas procesales por medio del cual el Estado

ejerce su potestad de recaudación de los tributos, con una administrativización absoluta del procedimiento y por ende una prescindencia de la participación del órgano jurisdiccional dentro del mismo.

Al analizar las características del procedimiento de cobro ejecutivo, se logró concluir que efectivamente, el Estado a través de la Administración Tributaria, ejerce su potestad recaudatoria, por medio de un proceso monitorio, similar a la intimación prevista en el Código de Procedimiento Civil venezolano, pero matizado con el factor tributario. Sin embargo, el mismo carece de eficiencia tributaria y procesal, tomando en cuenta, que impone recargos sobre el tributo ya determinado, se conjugan medidas preventivas y ejecutivas en el mismo procedimiento, las medidas ordenadas subsisten ilimitadamente, en el tiempo y sobre los bienes del deudor que posea y pueda poseer.

Siendo el elemento más crítico del procedimiento, la falta de oportunidad procesal para la defensa del deudor tributario, considerando que se puede ocasionar una doble imposición al contribuyente, visto que, cabe la posibilidad de que haya pagado el tributo, pero dentro del procedimiento no se le permite demostrarlo, ni tampoco puede probar que la obligación tributaria se encuentre extinta, afectándolo gravemente en su derecho a la defensa y en su patrimonio.

Objetivo N° 2. Comparar el Régimen Jurídico del Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente.

Las actividades de investigación que se desarrollaron para el logro del segundo objetivo, permitieron revelar que existen marcadas diferencias entre el Juicio de Ejecución de Créditos Fiscales establecido en el Código Orgánico Tributario del año 2001 y el Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales regulado por el Código Orgánico Tributario vigente.

Desde este punto de vista, las diferencias encontradas guardan relación con la jurisdicción en la que se desarrolla cada procedimiento, las fases por las que se llevan a cabo y el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios y procesales, revisados en ambos procedimientos.

La primera disparidad encontrada entre el juicio ejecutivo y el cobro ejecutivo, es la relacionada con la jurisdicción, por cuanto el primero se sigue por la jurisdicción Contenciosa Tributaria, a través de los Tribunales de la República, y el segundo se sigue en sede administrativa, en la cual sólo participa un Poder del Estado, el Ejecutivo a través de la Administración Tributaria, y se deja de lado la participación del Poder Judicial como punto de equilibrio en la relación procesal, toda vez, que resulta incongruente el hecho de que la Administración Tributaria se configure como Juez y parte del procedimiento, careciendo de un órgano imparcial que decida ajustado a la Ley.

A través del estudio comparativo realizado, también se logró evidenciar que el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, de la nueva regulación tributaria, hasta ahora vigente, carece de una fase de instrucción procesal, que en líneas generales se destina a la actividad probatoria desplegada por las partes, quienes se presume, están en el mismo plano de igualdad y justicia, y por tanto deben probar sus respectivas pretensiones y excepciones.

Esta carencia en el nuevo procedimiento, se origina en virtud de que, el régimen jurídico que regula el cobro ejecutivo del crédito fiscal, no establece en su articulado la oportunidad para que el deudor tributario ejerza su derecho a la defensa con las respectivas excepciones a las que haya lugar, haciendo oposición a la intimación que se le efectúa y la inminente ejecución de medidas en su contra.

En este sentido, las fases del procedimiento se limitan a la introducción a la causa y la ejecución de las medidas tanto preventivas como ejecutivas, dictadas en contra del deudor tributario, por lo tanto no hay fase probatoria ni decisoria, toda vez que, al no existir oportunidad para la defensa y oposición a la intimación, es evidente

que no habrá decisión que tomar al respecto, visto que, simplemente el órgano sustanciador de la administración le da plena validez a la pretensión de otro órgano de la misma Administración y exige de pleno derecho el pago del crédito fiscal.

De igual forma, el nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, no contempla su acumulación con otros procedimientos ni administrativos ni judiciales, siendo llevado en un expediente único, por lo que si se presenta un recurso contencioso tributario con el mismo créditos fiscal como objeto de la causa, esta regulación impide que haya acumulación, por lo que, se seguirán paralelamente los dos procedimientos, en caso de que no se admita la suspensión de los efectos de acto.

Así las cosas, es posible que el Juez tributario dicte una decisión que contradiga las actuaciones que ha desplegado la Administración Tributaria, en función del embargo de los bienes y derechos del deudor tributario, considerando la posibilidad de que se haya efectuado el remate de los mismos antes de una decisión judicial, lo que conlleva a un perjuicio grave al deudor tributario, quien se ve afectado patrimonialmente por la actuación de la Administración.

Igualmente, la remisión de las causas seguidas por juicio ejecutivo, hoy día derogado, al nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, afecta la defensa del contribuyente, en virtud, de que en referencia al principio de irretroactividad, las causas iniciadas deben seguir por la nueva ley que entre en vigencia, sin embargo, no se toma en cuenta que el procedimiento anterior y el nuevo son diametralmente opuestos, y en el último de ellos, se omite la oportunidad para la oposición y subsiguiente defensa del deudor tributario, quien se encuentra en medio de una inseguridad jurídica, cuando se le arrebató de un momento a otro la garantía a defenderse.

Desde esta perspectiva, y con base a la regulación jurídica del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, se demuestra que el mismo infringe en gran medida los principios constitucionales tributarios, a saber, los principios de legalidad o reserva legal, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, justicia tributaria y

recaudación eficiente, y los principios procesales entre los que se encuentran, la defensa del contribuyente, el principio de imparcialidad del juez, comunidad de la prueba, equidad y justicia procesal y economía procesal.

Como consecuencia de las infracciones señaladas, se denota un incumplimiento de varios de los principios constitucionales tributarios en el nuevo procedimiento de cobro de créditos fiscales, recalando que los principios trasgredidos guardan relación con el debido proceso y la garantía a la defensa que le asiste al contribuyente como justiciable, situación que agrava aún más el incumplimiento.

De esta forma, no es suficiente que el Estado busque una nueva regulación jurídica para el cobro de créditos fiscales, cuando el mismo resulta incumplir los principios fundamentales que guían el sistema tributario venezolano, aunado al hecho de que el nuevo Código Orgánico Tributario es conformado como un Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, producto de la Actividad Administrativa del Poder Ejecutivo y no como consecuencia de la debida discusión doctrinaria, jurídica y especializada que amerita tales cambios en la norma tributaria.

Comparación entre el juicio ejecutivo de créditos fiscales y el cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Elementos del procedimiento	Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales	de Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales.
Jurisdicción en la que se desarrolla	Contenciosa Tributaria, a través de los Tribunales de la República	Sede Administrativa, a través de los organismos de la Administración Tributaria.
Participación de Poderes Públicos	Legislativo, Ejecutivo y Judicial	Ejecutivo

Órgano Sustanciador	Juez Tributario	Órgano de la Administración Tributaria.
Fase de instrucción dentro del procedimiento	Fase de introducción mediante demanda e intimación	Fase de introducción con intimación directa
Fase de instrucción	5 días hábiles para pagar o hacer oposición y consecuente apertura de articulación probatoria	Es omitida por cuanto no existe posibilidad de oposición ni articulación probatoria.
Ejecución de medidas	Ejecución del embargo ejecutivo sobre bienes del deudor	Ejecución de embargo y prohibición de enajenar y gravar bienes y derechos del deudor
Acumulación	Es posible la acumulación del juicio ejecutivo con el Recurso Contencioso Tributario	No permite su acumulación con otro procedimiento judicial o administrativo.
Terminación del procedimiento	Culmina con el remate de los bienes embargados o la revocatoria de la intimación	No tiene un punto culminante cierto, visto que la A.T puede ejecutar los bienes en cualquier momento e incluso embargar nuevos bienes del deudor.
Principios Constitucionales	Existe un cumplimiento de los principios	Existe una trasgresión absoluta a los principios.

Tabla N° 2. Comparación de procedimientos a la luz de las fases procesales.

Fuente: Elaborado por la autora (2017)

Objetivo N° 3. Determinar las Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.

El logro de los objetivos anteriores, condujo a la consecución del tercer objetivo de la investigación, referido a la determinación de las consecuencias que la aplicación del procedimiento de cobro ejecutivo genera sobre el contribuyente.

Las consecuencias jurídicas se determinaron sobre la base de la trasgresiones del procedimiento de cobro de créditos fiscales a los principios constitucionales tributarios y procesales desarrollados en la investigación, concluyendo que, de la forma en que se desarrolla el procedimiento, este le arrebata al contribuyente la tutela judicial efectiva, la garantía a la defensa y al debido proceso, además de configurarse como un procedimiento confiscatorio.

A pesar de los principios claramente establecidos en el Texto Constitucional, el procedimiento de cobro ejecutivo, no establece mecanismos de defensa para el contribuyente, impidiendo su acceso a la justicia, al mismo tiempo que lo coloca en una condición de desigualdad e injusticia tributaria.

El régimen jurídico del procedimiento tiene una consecuencia jurídica sobre el patrimonio del contribuyente, al menoscabar su derecho de propiedad, atentando contra el artículo 115 de la Constitución Nacional, pues rompe con la regulación que debe llevar el sistema tributario venezolano.

En este sentido, la actuación del órgano administrativo sustanciador asume una conducta, en contravención a sus facultades de fiscalización y recaudación, visto que se transforma en una actitud opresiva y confiscatoria, sin dejarle al contribuyente opciones para recuperar su condición patrimonial.

El reiterado incumplimiento a los principios constitucionales tributarios y procesales, en los que incurre el procedimiento de cobro ejecutivo, conlleva a que el contribuyente asuma una posición de rebeldía frente a la legislación, siendo esta la que le otorga al sustanciador, todas las facultades para ir en contra de los bienes y derechos del deudor tributario, incluso perpetuando las medidas indefinidamente en el tiempo, afectando su capacidad contributiva y por ende disminuyendo la recaudación eficiente de la Administración Tributaria.

A otro referente, la reforma al Código Orgánico Tributario, desvirtúa la relación jurídica entre mandante y mandatario, en la que el Poder Legislativo es facultado para dictar la norma tributaria y el Poder Ejecutivo es el encargado para gestionar su cumplimiento. De esta forma, al dictarse el nuevo Código, se conjugan en el mismo Poder, las facultades legislativas y ejecutivas, así, mandante y mandatario se subsumen en la misma condición jurídica, que puede ser catalogada de inconstitucional y que soslaya el equilibrio jurídico entre Poderes.

Se denota finalmente, que en la forma en que se desarrolla el procedimiento de cobro de créditos fiscales, se administrativiza la jurisdicción, en el que la Administración Tributaria se abroga para sí las facultades propias del Juez Tributario, asumiendo potestades para dictar medidas y ejecutar bienes del deudor, actuaciones de vital importancia patrimonial y que en sana lógica deben ser admitidas por Tribunales de la República en ejercicio de la jurisdicción tributaria.

Todas estas aseveraciones indican claramente la inconstitucionalidad del procedimiento de cobro ejecutivo, que trae como consecuencia el retroceso en los avances realizados por la Administración Tributaria para alcanzar la recaudación eficiente, toda vez que la posición pro Fisco seguida hasta ahora es llevada a un punto de inflexión en el que todas las ventajas procesales y tributarias son otorgadas a la Administración Tributaria y deja al contribuyente en una total indefensión, produciendo efectos nocivos tales como la defraudación tributaria por parte de aquellos contribuyentes que ante tales circunstancias prefieren no pagar el tributo o simplemente

pagarle a un funcionario y evitar en un proceso en el que no tiene oportunidad de salir victorioso.

Recomendaciones

Luego de explicar las conclusiones de la investigación, se presentan a continuación las recomendaciones que se consideran necesarias, orientadas a favorecer el cumplimiento de los principios constitucionales en el régimen jurídico del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Desde el punto de vista de la legislación: Se recomienda un estudio general del Código Orgánico Tributario vigente, y realizar una derogación del mismo, con la creación de un nuevo Código enmarcado en el procedimiento de formación de las leyes que prevé la Constitución Nacional, por medio del Poder Legislativo, quien es el facultado para tales fines, tomando en cuenta la trascendencia de la materia tributaria para la vida económica de la Nación.

De igual manera, con la creación de un nuevo Código, es imperioso que el procedimiento de cobro de créditos fiscales se judicialice nuevamente, como lo había sido históricamente, con apego al debido proceso y los principios constitucionales tributarios y procesales, incluyendo evidentemente la presencia del Juez Tributario como órgano imparcial, garante de la tutela judicial efectiva, además de establecer la oportunidad procesal dentro de la cual el deudor tributario pueda oponerse a la pretensión de la Administración Tributaria, con las normas del debido proceso, restituyendo la participación del trinomio del Poder Público, es decir, el Poder Legislativo que cree la norma y los procedimientos, el Poder Ejecutivo que la ejecute y el Poder Judicial, que regule las relaciones entre los particulares y el Estado con las formas que el Poder Legislativo ha creado.

La mencionada creación de un nuevo Código Orgánico Tributario es de absoluta necesidad, visto que actualmente nos encontramos frente a normas que se

revelan inconstitucionales por trasgredir los principios constitucionales fundamentales que informan el Estado de derecho.

Desde el punto de vista del contribuyente: En primer lugar, se recomienda el cumplimiento del deber de coadyuvar con los gastos y las cargas públicas, por medio del pago de los tributos que su actividad económica genere. En segundo lugar se sugiere estar actualizado permanentemente con respecto a la norma tributaria, y la generación de nuevos tributos que debe cumplir, para con ello, mantener la solvencia correspondiente ante la Administración Tributaria, y por tanto evitar ser sujeto de un cobro de créditos fiscales que no le permite la defensa.

Igualmente debe estar correctamente asesorado por un especialista tributario, que le presente todas las consecuencias que le puede ocasionar un cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Desde el punto de vista de las Universidades: Se recomienda a las Universidades, actualizar sus pensum de estudio, a nivel de pregrado y postgrado, en los que se incluyan prácticas tributarias en las que el estudiante esté en permanente contacto con la realidad que se presenta a medida que avanza en sus estudios. En este sentido, se sugiere que la realización de trabajos de grado sea obligatoria a nivel de pregrado en conjunto con seminarios prácticos, para que de esta forma, el futuro profesional esté preparado para asesorar correctamente al contribuyente, y diagnosticar rápidamente los posibles conflictos jurídicos que se le presenten a sus asesorado por el incumplimiento total o parcial a la norma tributaria, desde el punto de vista de la investigación y la práctica.

En este orden de ideas, los seminarios prácticos deben iniciar en los primeros semestres de la carrera, planteando casos reales e incluso dando pequeñas asesorías a los contribuyentes, a medida que se acercan al final de la carrera. De igual forma, se recomienda que los estudios tributarios no sean exclusivos de la contaduría sino que se incluyan en los programas de la carrera de Derecho, tomando en cuenta que la asesoría al contribuyente no sólo es contable sino también fiscal, basada en la norma tributaria,

la cual debe ser del conocimiento del futuro Abogado, quien es facultado para ejercer la defensa del contribuyente.

Desde el punto de vista de los colegios profesionales: Se sugiere desarrollar estudios de investigación de campo, en los que se identifique cómo se lleva en la práctica el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales y cuál es la capacitación de los funcionarios de la Administración Tributaria para sustanciar dicho procedimiento, por cuanto, hasta la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario, nunca habían realizado actividades del tipo jurisdiccional.

En virtud de esta recomendación, los colegios tanto de contadores como de abogados deben realizar constantes cursos, talleres, y seminarios para los profesionales tributarios, especialmente a los abogados, quienes se encuentran facultados para ejercer la defensa del contribuyente frente a procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales, actualizándose constantemente con respecto a la norma tributaria.

En consecuencia se recomienda a los colegios de contadores, administradores y abogados, ejercer acciones conjuntas para presentar una propuesta de Código Orgánico Tributario ante la Asamblea Nacional, que cambien el actual tanto en materia sustantiva como adjetiva, con inclusión de un procedimiento de cobro ejecutivo que se adecue a las estrictas normas tributarias procesales para el correcto funcionamiento del sistema tributario, en el que la Administración y el contribuyente se encuentren en condiciones procesales equitativas y justas.

REFERENCIAS

- Acosta, O. (1989). *Algunas notas sobre el hecho generador de la obligación tributaria*. Boston, Estado Unidos.
- Araujo, A. (1964). *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina.
- Arias, F. (2012). *El Proyecto de Investigación*. (6ª. ed.). Caracas: Editorial Episteme. C.A.
- Bencomo, T. (2013). *Validez Espacial de las Normas Jurídicas: Una mirada a la Legislación Tributaria Venezolana*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión. Universidad Militar Nueva Granada. Vol. XXI. N°2. Bogotá, Colombia.
- Borthwick, A. (S.F). *Los Principios Procesales*. Mario A. Viera Editor. Argentina.
- Cano, M. (2012). *Evolución de los Principios Constitucionales en los Treinta Años de Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*. Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.
- Código Civil Venezolano. Gaceta Oficial N° 2990 de fecha 26 de julio de 1982.
- Código de Procedimiento Civil Venezolano. Gaceta Oficial N° 4209 Extraordinario de fecha 18 de septiembre de 1990.
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 6152 Extraordinario del 14 de noviembre de 2014.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 marzo de 2000.
- Corral, L. (S.F). *Potestad Tributaria de Recaudación*. Cuadernos de Estudios Empresariales. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Dulzaides, M. y Molina, A (2004). *Análisis documental y de información: dos componentes de un mismo proceso*. Revista Cubana de Información en Ciencias de la Salud ACIMED[Revista en línea]. Disponible: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1024-94352004000200011&lng=es [Consulta 2016, Septiembre 10]

- Fernández, M (2000). *Principios Constitucionales de Igualdad y Justicia en materia tributaria*. Revista Chilena de Derecho. Vol. 27. Nro. 2.
- Fraga, L. (2012). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela.
- Génova, A. (1985). *La estimación indirecta*. Editorial Tecnos. Madrid.
- Gómez, A y Corrales, M. (2009). *El Cobro Ejecutivo de Tributos en Sede Administrativa*. Proyecto Final de Grado. Universidad para la Cooperación Internacional. San José, Costa Rica.
- González, J. (2009). *Importancia de la prueba documental admitida en el Código Orgánico Tributario como medio de defensa del contribuyente en el Procedimiento Administrativo*. Trabajo de Grado. Universidad de los Andes. Mérida, Venezuela.
- Henríquez, R. (1988). *Medidas Cautelares según el Nuevo Código de Procedimiento Civil*. (3ª. ed.). Centro de Estudios Jurídicos del Zulia, Venezuela.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. (4ª. ed.) Editorial Mc Graw Hill. México.
- Jara, M. (2014). *El juicio ejecutivo de menor cuantía: principios de legalidad y procedencia*. Trabajo de Grado. Universidad Regional Autónoma de los Andes y Universidad de Guayaquil. Ecuador.
- Jarach, D. (2007). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (1ª. ed.). Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI.
- Jinesta, E. (1991). *Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria*. Iustitia. Año N° 5, N° 58.
- Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. (2004). *El Contencioso Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.
- Luqui, J. (1989). *La Obligación Tributaria*. (2ª. ed.) Talleres Gráficos General Fructuoso Rivera. Buenos Aires, Argentina.
- Márquez, R. (2007). *Tendencias del Contencioso Tributario*. Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. FUDENA.
- Martínez, J. (2005). *Sistema Tributario y Constitución*. Cuadernos de Derecho Público. España.

- Masbernat, P. (2013). *Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado*. Revista de Derecho Universidad Católica del Norte. Año 20. N°1. Antofagasta, Chile.
- Obando, A. (2016). *Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario*. Revista Pensamiento Jurídico N° 44. Bogotá, Colombia.
- Peralta, C. (2015). *Tributación y Derechos Fundamentales los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. Revista de Ciencias Jurídicas. N° 138.
- Pérez, F. (1996). *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Civitas. (6°. ed.) Madrid, España.
- Quintero, J. (2006). *Limitaciones procesales del derecho a la defensa en la ejecución de créditos fiscales aduaneros*. Trabajo Especial de Grado. Universidad del Zulia.
- Ratti, L. (2005). *El juicio de ejecución fiscal en la ley 11.683 y la reforma introducida por la ley 25.239*. Universidad de Belgrado. Buenos Aires, Argentina.
- Rezzoagli, L (2013). *(Re) Pensando los Principios Tributarios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad. Problemáticas y Desafíos*. Revista In Jure Anáhuac Mayab. Año 2. N°3. Yucatán, México.
- Rodríguez, A. (1992). *El Sistema Tributario en la Constitución*. Revista Española de Derecho Constitucional. N° 36.
- Romanielo, C. (2004). *Teoría General del Proceso*. (3ª. ed.).Fondo Editorial U.A.R.
- Rojas, B. (2010). *Investigación Cualitativa. Fundamentos y Praxis*. (2ª. ed.). Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas, Venezuela.
- Sainz de Bujanda, F. (S.F). *Estado de Derecho y Hacienda Pública*. Universidad de Madrid.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. (10º Ed.). Universidad Complutense de Madrid. España.
- Sainz, F y Antón, J (1979). *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid. España.

- Sánchez, A (2012). *Las medidas cautelares en el Procedimiento por Intimación*. Anuario de Derecho. Año 29, N° 29. Mérida, Venezuela.
- Sánchez, S (2005). *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*. Colección estudio 3. Fraga Sánchez & Asociados. Caracas, Venezuela.
- Sapag, M. (2008). El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. Revista Díkaion, Vol. 22. N° 17. Universidad de la Sabana, Colombia.
- Trujillo, S. (2010). *La obligación tributaria origen, determinación y extinción*. Universidad de San Buenaventura. Bogotá, Colombia.

ANEXOS

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL NUEVO PROCEDIMIENTO
DE COBRO DE CRÉDITOS FISCALES ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO VIGENTE**

Autor: Abg. María Virginia Marcano

Tutor: Dr. Frank Eduardo Rivas

Mérida, 2016

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS

VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

Autora: Abg. María Virginia Marcano

Mérida, 2016

Mérida 15 de Agosto de 2016

Ciudadano (a) **Frank Eduardo Rivas.**

Presente.-

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de **TRIBUTOS**, para validar el instrumento de registro de observación documental, a ser aplicado en el trabajo de investigación titulado: **“Análisis sobre el cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios en el nuevo Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales establecido en el Código Orgánico Tributario vigente.”**, el cual es presentado para optar al grado de **Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos.**

Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, del instrumento y si éste se ajusta a los objetivos formulados.

Para efectuar la evaluación y validación de las fichas de registro, se anexa una hoja de observaciones y recomendaciones para la evaluación de criterios de presentación del instrumento, claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativa de: Excelente, Bueno, Regular y Deficiente.

La validez de los registros de observación se obtiene revisando la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contiene.

Por otra parte los instrumentos permiten que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciéndole de antemano su receptividad y loable labor en pro de la formación y capacitación de los estudiantes de postgrado.

Atentamente,

Abg. María Virginia Marcano

Participante de la 16ta. Cohorte del Postgrado en Ciencias Contables

Mención Tributos

Anexos: Objetivos de la investigación, Sistema de variables, Sistema de categorías, Registro de Observación y Hojas de Evaluación.

Mérida 15 de Agosto de 2016

Ciudadano (a) **Jean-Denis Rosales**

Presente.-

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de **TRIBUTOS**, para validar el instrumento de registro de observación documental, a ser aplicados en el trabajo de investigación titulado: **“Análisis sobre el cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios en el nuevo Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales establecido en el Código Orgánico Tributario vigente.”**, el cual es presentado para optar al grado de **Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos**.

Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, del instrumento y si éste se ajusta a los objetivos formulados.

Para efectuar la evaluación y validación de las fichas de registro, se anexa una hoja de observaciones y recomendaciones para la evaluación de criterios de presentación del instrumento, claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativa de: Excelente, Bueno, Regular y Deficiente.

La validez de los registros de observación se obtiene revisando la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contiene.

Por otra parte los instrumentos permiten que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciéndole de antemano su receptividad y loable labor en pro de la formación y capacitación de los estudiantes de postgrado.

Atentamente,

Abg. María Virginia Marcano

Participante de la 16ta. Cohorte del Postgrado en Ciencias Contables

Mención Tributos

Anexos: Objetivos de la investigación, Sistema de variables, Sistema de categorías, Registro de Observación y Hojas de Evaluación.

Objetivos de la investigación

Objetivo General

Analizar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en el nuevo procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales.

Objetivos específicos.

1. Identificar las características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.
2. Comparar el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente.
3. Determinar las Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.

Cuadro N°2. Sistema de Categorías.

Objetivo específico	Categorías	Sub categorías.
Identificar las características del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.	Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario.	Características del Cobro de créditos fiscales Esquema procedimental del cobro ejecutivo de créditos fiscales
Comparar el Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 con el Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplados en el	Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 y Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales contemplados en el Código Orgánico Tributario vigente.	Fases del procedimiento de juicio ejecutivo de créditos fiscales. Fases del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales. Elementos de ambos procedimientos. Recursos dentro de cada procedimiento. Principios Constitucionales Tributarios. Principios Tributarios.

Código Orgánico Tributario vigente.		
Determinar las Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.	Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.	Consecuencias procesales del cobro de créditos fiscales Consecuencias sobre el derecho de propiedad. Desobediencia tributaria.

Fuente: Elaborado por la autora (2016)

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Aplicada a las fases y elementos del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales a la luz de los Principios Constitucionales Tributarios.

Datos generales de la observación.	
Nombre del documento:	
Nombre del autor:	
Nombre de la fuente:	
Fecha:	
ASPECTOS ESPECÍFICOS A OBSERVAR	
Aspecto	Observación
1. Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales de Conformidad con el Nuevo Código Orgánico Tributario	
1_1.Características del Cobro de créditos fiscales	Observación:
1_2.Esquema procedimental del cobro ejecutivo de créditos fiscales.	
2. Régimen Jurídico del Procedimiento de Ejecución de Créditos Fiscales del Código Orgánico Tributario del año 2001 y Régimen Jurídico del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de Créditos Fiscales contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente.	
2_1.Fases del juicio ejecutivo de créditos fiscales	Observación.

2_2. Principios tributarios presentes en el juicio ejecutivo de créditos fiscales	
2_3.Principios procesales presentes en el juicio ejecutivo de créditos fiscales	
2_4.Fases del procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales	
2_5.Principios tributarios presentes en el procedimiento de cobro ejecutivo de créditos fiscales	
2_6.Principios procesales presentes en el juicio ejecutivo de créditos fiscales	
3. Consecuencias Jurídicas de la Nueva Regulación de Cobro de Créditos Fiscales sobre el contribuyente.	
3_1.Consecuencias procesales	Observación
3_2.Consecuencias sobre el derecho de propiedad	
3_3.Desobediencia tributaria.	

Evaluación del registro de observación

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento.				
Claridad en la redacción				
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contiene el registro				
Existe coherencia perfecta del contenido de este Registro de Observación con los objetivos, las variables y los indicadores				

Apreciación Cualitativa

Observaciones Generales

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de Tributos, valido el instrumento de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“Análisis sobre el cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios en el nuevo Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales establecido en el Código Orgánico Tributario vigente.”**, presentado por la Abg. María Virginia Marcano Duran, titular de la cédula de identidad N° V-18.796.297, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

Hago constar que dicho instrumento cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser aplicado en la investigación y ser sometido a la presentación pública y evaluación respectiva.

Constancia que se expide en Mérida, a los 29 días del mes de Septiembre del año 2016.

Firma: _____

Nombre:

C.I. N°:

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de Tributos, valido el instrumento de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“Análisis sobre el cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios en el nuevo Procedimiento de Cobro de Créditos Fiscales establecido en el Código Orgánico Tributario vigente.”**, presentado por la Abg. María Virginia Marcano Duran, titular de la cédula de identidad N° V-18.796.297, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

Hago constar que dicho instrumento cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser aplicado en la investigación y ser sometido a la presentación pública y evaluación respectiva.

Constancia que se expide en Mérida, a los 30 días del mes de Septiembre del año 2016.

Firma: _____
Nombre:
CI. N°: