UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

MECANISMOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO PRACTICADO POR EL SENIAT SEGÚN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)

Trabajo de Grado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario

Línea de Investigación: Proceso y Procedimiento Tributario

Autor: Yorley Marina Arias Sabala
Tutor: Marisela Rondón

San Cristóbal, Junio 2016

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

APROBACION DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo de Grado presentado por la ciudadana abogadaYorley Marina Arias Sabala, para optar al título de Especialista en Derecho Tributario en la Universidad Católica del Táchira, aprobado por el Consejo General de Postgrado, en su reunión de fecha 18 de noviembre de 2015, según Acta N° 128.

Considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal a los 28 días del mes Junio de 2016.

Marisela Rondon Parada
C.I 11.109.000

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

MECANISMOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO PRACTICADO POR EL SENIAT SEGÚN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)

Autor: Arias, Yorley
Tutor: Rondon, Marisela
Año: 2016

RESUMEN

El presente trabajo de grado se desarrolló con la metodología descriptiva, documental, y hermenéutica, mediante la búsqueda de información, lectura, y análisis del Código Orgánico Tributario (2014), las sentencias emitidas del Tribunal Supremo de Justicia, y lo expuesto por la doctrina nacional e internacional. Se planteó como objetivo general: Examinar los mecanismos de defensa de los contribuyentes en el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo realizado por la Administración Tributaria (SENIAT) según el COT. Y como objetivos específicos:Describir la potestad de ejecución de la Administración Tributaria y del derecho comparado. Desarrollarlas generalidades del procedimiento de cobro ejecutivo de acuerdo al COT y determinar los medios de defensa garantes de los ejecutados dentro del procedimiento de cobro ejecutivo.Se desarrolló en tres capítulos que contienen las potestades que ejerce la Administración Tributaria de acuerdo al COT, a la Constitución Bolivariana de Venezuela y a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Potestad que dispone el derecho comparado. La descripción del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo y de intimación. Y por último, la determinación de los mecanismos de defensa que puede accionar el contribuyente o responsable solidario ante el procedimiento de cobro ejecutivo y los que previamente se ejerzan en base a las incidencias que puede ser objeto el deudor. Se concluye que la administración tributaria, posee una potestad de ejecución que permite la ejecución de sus propios actos sin la necesidad de acudir al órgano jurisdiccional a excepción no podrá ejecutar el acto administrativo si existe la suspensión de los efectos del acto administrativo.

Descriptores: Potestad de Ejecución, procedimientos, recurso jerárquico, recurso de revisión de oficio, recurso contencioso tributario, amparo constitucional.

ÍNDICE GENERAL

			PP
	Páginas preliminares		iii
	Introducción		8
	CAPITULOS		
I	POTESTAD DE EJECUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL DERECHO COMPARADO		
1.1	La Potestad de Autotutela		18
1.2	La Potestad de Actuación de Oficio		19
1.3	La Potestad Sancionatoria		21
1.4	La Potestad de Ejecución		22
1.4.1	De acuerdo a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela		23
1.4.2	Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos		25
1.4.3	La Potestad de Ejecución del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)		32

2	Potestades de otras Administraciones Tributarias		35
2.1	Potestades de la Administración Tributaria en Chile		35
2.2	Potestades de la Administración Tributaria en Colombia		38
2.3	Potestades de la Administración Tributaria en Perú		39
2.4	Potestades de la Administración Tributaria en Bolivia		40
II	GENERALIDADES DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DE ACUERDO AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)		
2.1	El Procedimiento de Intimación previo al Procedimiento de Cobro Ejecutivo		46
2.2	Definición del Procedimiento de Cobro Ejecutivo		57
2.2.1	Requisitos del Procedimiento de Cobro Ejecutivo		62
2.2.2	Competencia para ejecutar el Procedimiento de Cobro Ejecutivo		64

2.2.3	Actos Administrativos con cantidades Liquidas y Exigibles		68
2.2.4.	Inicio y Tramite del procedimiento de Cobro Ejecutivo		71
2.2.4.1	El Embargo		72
2.2.4.1.1	Oposición al Embargo		75
2.2.4.2	El Remate		75
III	MEDIOS DE DEFENSA ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO		
3.1	Recursos previos antes de la ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo		79
3.1.1	Recursos Administrativos		82
3.1.1.1	Revisión de Oficio		82
3.1.1.2	Recurso Jerárquico		83
3.1.2	Recurso Judicial		90
3.1.2.1	Recurso Contencioso Tributario		90
3.2	Amparo Constitucional		104

	C O N C L U S IO N E S		1 0 9
	R E F E R E N C IA S		1 1 5
	A N E X O S		1 1 8

INTRODUCCION

El Sistema Tributario Venezolano, se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) [1]en su artículo 316, que señala la justa distribución de las cargas públicas en base a la capacidad económica del contribuyentes o sujeto pasivo, quienes tienen el deber de coadyuvar al gasto público mediante el pago de los diferentes impuestos, tasas y contribuciones que indiquen las leyes tributarias tal como lo dispone el artículo 133 de la Constitución.Asimismo, para la justa distribución de las cargas públicas se atenderá al principio de progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, para lo cual el Estado venezolano tiene la tarea de implementar sistemas eficientes para la recaudación de los tributos establecidos en las leyes especiales en materia tributaria.

. Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[2], se refirió al sistema tributario como: *"conjunto que regula los instrumentos de política tributaria y las relaciones entre los sujetos que lo conforman (por un lado, los ciudadanos entre quienes se reparte la carga tributaria; por el otro, los entes públicos autorizados para ejercitar tal exacción)…"*De allí, el papel que desempeña la Administración Tributaria en el diseño e implementación de políticas tributarias que conduzcan a que cada sujeto pasivo pague los impuestos, tasas y contribuciones que solo la ley especifique en cumplimiento al principio de legalidad. Igualmente, la aplicación y practica de los diferentes procedimientos administrativos de primer grado contenidos en el Código Orgánico Tributario, que sirven para verificar el respectivo

[1]BREWER, A.R. (2000). *La Constitución de 1999*. Caracas. Editorial Arte. p. 395.

[2] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007 disponible en:http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.HTM Consultada en fecha 24 de junio del 2016

cumplimiento de los deberes formales y materiales que debe atender el contribuyente o responsable solidario.

En efecto, a través de los procedimientos administrativos contemplados en el CódigoOrgánico Tributario y mediante las medidas administrativas el órgano tributario busca hacer efectivo las cantidades liquidas y exigibles por concepto de tributos, multas e intereses que tiene a su favor y que reposan en los actos administrativos de contenido tributario, (Resoluciones de Imposición de Sanciones, Resolución Culminatoria del Sumario, planillas de ajuste o por concepto de intereses entre otros) y que una vez estos sean notificados de acuerdo a la forma establecida en el Código Orgánico Tributario, se hace ejecutivo y en consecuencia, ejecutable.

El Código Orgánico Tributario derogado (2001)[3], establecía la figura del juicio ejecutivo en su artículo 289, que consistía, en la solicitud de ejecución del crédito por parte de la la Administración Tributaria, ante el Tribunal Contencioso Tributario, y, a su vez señalaba la solicitud del decreto de medidas cautelares cuando existía riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, para así asegurar los intereses de la República Bolivariana de Venezuela. Asimismo, es de recordar que las medidas cautelares podrían ser solicitadas aún cuando el crédito se encontrará en proceso de determinación, o por el hecho que no fuese exigibles por causa de plazo pendiente ante el órgano jurisdiccional tal como se establecía en el artículo 296 del Código Orgánico Tributario (2001).

No obstante, la figura del juicio ejecutivo fue suprimida, y nace el procedimiento de cobro ejecutivo en elcual le otorgan la facultad de ejecución a la Administración Tributaria tal como se desprende del Código Orgánico

[3]Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre del 2001, disponible en: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf Consultado en fecha 23 de marzo del 2016.

Tributario (2014)[4]. La Potestad o facultad, se extiende en la adopción de las medidas cautelares, lo que traduce a que las mismas no serán emitidas por el órgano jurisdiccional sino por el contrario serán dictadas por la propia Administración Tributaria.

Ahora bien, de las figuras innovadoras que establece el COT (2014), está investigación se enfocará en el estudio del procedimiento de cobro ejecutivoaplicado por la Administración Tributaria representada en este caso por el órganode ejecución de la Administración Tributaria el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

El Procedimiento de Cobro Ejecutivo, tiene como fin el cobro ejecutivo de cantidades liquidas y exigibles, al igual que la ejecución de las garantías constituidas a favor de la República Bolivariana de Venezuela y la ejecución de las sentencias emitidas por el órgano judicial según lo establece el artículo 288 del COT (2014). El cobro ejecutivo,deberá ser iniciado, sustanciado, impulsado y resuelto por la Administración Tributaria en aras de la potestad de ejecución que el legislador le otorgó en esta reforma.

A tal efecto, el procedimiento no podrá acumularse a las causas judiciales, ni otros procedimientos de ejecución y solo su inicio o tramitación se suspende de acuerdo a los casos que establezca el Código Orgánico Tributario (2014). El artículo 291 del Código Orgánico Tributario (2014) indica la forma de llevar a cabo el cobro ejecutivo y las consecuencias que del mismo se derivan. Como es el caso de la intimación que una vez sea practicada constituye título ejecutivo a los fines que se decrete embargo sobre los bienes del deudor o responsable solidario.

[4]Código Orgánico Tributario (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18 de noviembre del 2014, disponible en: http://www.asambleanacional.gob.ve/uploads/documentos/doc_fac3915e241d8fbbcca30bca09f324a8a1304fad.pdf Consultado en fecha 23 de marzo del 2016.

Asimismo, constituye consecuencia jurídica la falta de pago en el lapso que señala el procedimiento de intimación, en este sentido, la administración tributaria procederá a decretar el embargo de los bienes y derechos del sujeto pasivo.

Bajo la estructura que refleja el procedimiento de cobro ejecutivo y la potestad de ejecución conferida a la administración tributaria para la práctica del procedimiento de cobro ejecutivo, sin la necesidad de acudir a la vía judicial surge la siguiente interrogante:

¿Cuáles son los medios de defensa más apropiados para que los contribuyentes o responsables accionen ante un procedimiento de cobro ejecutivo?

Pregunta que surge, a razón que el COT no señala ningún medio defensa para que el deudor accione en la práctica del cobro ejecutivo, solo el legislador dispuso los mecanismos de defensa previos a este procedimiento administrativo de ejecución y que al no ser accionados en el lapso que le señala el COT, la Administración Tributaria podrá ejecutar el crédito que tenga a su favor al no configurarse el pago de la deuda.

Asimismo, en vista que la administración tributaria ejecutará aún en los casos de que el contribuyente haya accionado ante la vía administrativa en la interposición del recurso jerárquico que al no solicitar la suspensión de los efectos del acto administrativo que causa estado, podrá el órgano administrativo iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo, por cuanto en esta reforma el ejercicio del recurso jerárquico no suspende los efectos del acto administrativo. Igual sucede, con la interposición del recurso contencioso tributario ante la vía judicial, al no solicitar el contribuyente la suspensión de los efectos del acto administrativo, dará para la ejecución de la administración.

En tal sentido, se precisóexaminar los mecanismos de defensa de los contribuyentes en el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo realizado por la Administración Tributaria (SENIAT) según el COT, como el objetivo general planteado en la presente investigación, y, como objetivos específicos: Describir la Potestad de Ejecución de la Administración Tributaria y del derecho comparado; Desarrollar las Generalidades del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de acuerdo al Código Orgánico Tributario (2014) y Determinar los mecanismos de defensa de los ejecutados dentro del procedimiento de cobro ejecutivo.

El desarrollo de la investigación cuenta con información derivada de las distintas jurisprudencias, leyes y doctrinas tanto nacional como internacional, lo que constituye como fundamento referencial eficiente para el desarrollo de los objetivos planteados antes mencionados.

En el capítulo I, se describen las diferentes potestades o facultades que tiene la Administración Pública como lo son: la potestad de autotutela, la potestad de ejecución forzosa, la potestad de actuación de oficio y la potestad sancionatoria, las cuales se encuentran incorporadas en el COT (2014) y son ejercidas por la Administración Tributaria.Resaltando, la potestad de ejecución por ser parte del objeto de estudio de la investigación.

Esté poder de ejecución, los encontramos en los distintos procedimientos administrativos previstos en el COT (2014), los cuales deben ser ejecutados por el órgano ejecutor de la Administración Tributaria, con el fin de recaudaraquellos tributos que puedan ser omitidos por los sujetos pasivos. Tal es el caso, del artículo 131 numeral 2 del COT, que señala textualmente la ejecución de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación para la constatación de los deberes que cita las leyes en materia tributaria. Asimismo, del contenido del artículo 290 del COT, se

precisa la competencia que tiene la Administración Tributaria para el procedimiento de cobro ejecutivo.

Por consiguiente, se hizo necesario analizar el origen de la potestad de ejecución, en este sentido, se revisó lo que al respecto establece Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), y la Ley de Procedimientos Administrativos (LOPA), y las que en el derecho comparado se infiere. Asimismo, la potestad de ejecución que ostenta el SENIAT, el cual como órgano ejecutor de la Administración Tributaria, creóla División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares adscrita al SENIAT, a razón del procedimiento de cobro ejecutivo y la adopción de medidas cautelares.

Seguidamente, en el desarrollo del segundo objetivo que busca describir lasgeneralidades del Procedimiento de Cobro Ejecutivo de acuerdo al Código Orgánico Tributario (2014), previamente a este, se detalla el procedimiento de intimación que acuerda el artículo 221 al 224 que representa una forma de recordatorio administrativo mediante un acta de intimación librada al contribuyente o responsable solidario de la obligación tributaria que adeuda con la República Bolivariana de Venezuela. El SENIAT en atención de tal procedimiento diseño un instructivo para que de forma eficiente la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales lleven el procedimiento de intimación.

En dicho Instructivo, se observó que la Administración Tributaria realizará un análisis de las obligaciones de los deudores, verificando si existe alguna incidencia que permita exigir el pago de la obligación liquida y exigible, como pudiera ser que el sujeto pasivo, haya solicitado un fraccionamiento o plazo para el pago de la deuda atrasada. Tramitación de los créditos tributarios a efectos de la compensación de oficio. La interposición de recursos tanto en vía administrativa como judicial, con la suspensión de los efectos acordada, entre otras incidencias que afectan la

exigibilidad de la deuda. Y que una vez sean consolidadas las obligaciones liquidas y exigibles la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, tendrán la tarea de elaborar y presentar el inventario consolidado por contribuyente sobre el monto depurado y consolidado, determinando el recargo del 10%, el cual deberá indicarse en el Acta de Intimación como advertencia de la apertura del cobro ejecutivo. La investigación Patrimonial que se infiere de este instructivo, que tiene con objeto el informarse de cuales bienes y derechos tiene el deudor y si los mismos cubren con la obligación que adeuda el mismo.

Y de acuerdo, al resultado obtenido en el procedimiento de intimación llevado a través del instructivo creado por el SENIAT, se enviará el expediente administrativo que se haya aperturado a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares para ejecutar la obligación liquida y exigible por medio del procedimiento de cobro ejecutivo.Descrito y analizado el procedimiento de intimación que previamente debe practicarse, se procedió a describir el procedimiento de cobro ejecutivo, en base a lo dispuesto en los artículos 290 al 302.

El último, capitulo se relaciona con los mecanismos de defensa que puede accionar los contribuyentes o responsables solidarios en la aplicación del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, por cuanto el COT, no acuerdo un medio defensa para tal ejecución, lo que hizo necesario realizar un análisis al respecto.

Ahí, se especificaron las incidencias que pueden surgir en la práctica de un procedimiento de cobro ejecutivo a referencia puede ocurrir, que ante la ejecución la División de Cobro Ejecutivo adscrita al SENIAT obvie alguna fase de dicho procedimiento, tal como que no librará la intimación que cita el artículo 291 del COT o que de librarla la misma mencione un acto administrativo que no haya sido notificado al deudor o que determine una

obligación diferente a la que fue determinada en el acto administrativo previamente notificado y objeto de ejecución, lo que cabe preguntarse ante tal situación con ¿qué medio defensa cuenta el ejecutado?

Además, puede darse el caso que la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales no aplique el procedimiento de intimación y menos el mismo instructivo diseñado por ella. Otra incidencia, que se señala es en la emisión del acta de intimación, que si bien es cierto, está no es objeto de impugnación, el órgano ejecutor puede alterar las obligaciones por los conceptos que en principio fueron determinados y que reposan en el acto administrativo notificado al deudor. Al igual, el hecho que determine nuevas obligaciones que no son objeto de ejecución. Todo lo cual esta acta de intimación con estas características es recurrible en resguardo del debido proceso, derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva del contribuyente:

De esta manera, se describen los medios de defensa con que cuenta el contribuyente o responsable solidario, previamente a la ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo, los cuales son citados en el COT (2014) tales recursos administrativos se denominan el recurso de revisión de oficio, el recurso jerárquico y en vía judicial dispone el recurso contencioso tributario. Aunado, la medida cautelar que puede solicitarse junto al recurso jerárquico y recurso contencioso tributario contentiva de la suspensión de los efectos del acto administrativo que le causa estado al accionante y que de ser decretada trae como consecuencia, que la Administración Tributaria no ejecute la obligación liquida y exigible hasta tanto se emita la sentencia definitiva.

Y se señala como medio de defensa el amparo constitucional en aras de salvaguardar los derechos fundamentales del agraviado, restableciendo la situación jurídica infringida y no buscando la nulidad del acto administrativo de contenido tributario.Y, la posibilidad de acuerdo con los criterios emitidos

por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de reaperturar el lapso para la interposición del recurso contencioso tributario como el recurso ordinario adecuado, siendo tarea del Órgano judicial competente en materia tributaria de conformidad con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, restablecer tal situación jurídica y decretar la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto a los fines de que el contribuyente o responsable solidario no sea ejecutado por parte de la División de Cobro Ejecutivo y de Medidas Cautelares de acuerdo al Procedimiento de Cobro ejecutivo.

Esta investigación, se caracteriza descriptiva, documental, y hermenéutica, mediante la búsqueda de información, lectura, y análisis del Código Orgánico Tributario derogado (2001) y vigente (2014), las distintas sentencias de la Sala Constitucional y Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, y lo expuesto por la doctrina nacional e internacional.

CAPITULO I

POTESTAD DE EJECUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL DERECHO COMPARADO

La potestad constituye el poder otorgado a la Administración Pública. Un poder de actuación que se deriva de las normas jurídicas y que de ellas se produce consecuencias jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados. Potestad que previamente a su ejercicio los sujetos se encuentran en una situación abstracta de sumisión y al ser ejercito el poder, los sujetos pasan a una situación concreta de obligados[5].

Los autores García De Enterría, E y Fernández, T. (...), [6]definen la potestad como: *"... Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades, la Administración no puede actuar". (Apud.* ROJAS, J.D. (2004).)

En este mismo orden de definiciones, Rondón H. (...) concibe la potestad como: *"una carga que implica, por una parte, la habilitación para actuar (facultad), y por la otra, el requerimiento de que dicha actuación sea realizada (deber)."(Apud.* ROJAS, J.D. (2004).) [7]

Resulta claro, que la potestad o poder está orientado a desarrollar la actividad del Poder Público, con la limitación que el mismo no podrá actuar, sino está contemplado en la ley. Aunado, a ese poder, se desprende el deber que tienen los administrados o particulares, que en principio representa una

[5]BREWER, A. (2004). *La Potestad Correctiva de la Administración Pública*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

[6]ROJAS, J.D. (2004). *Los Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador como Limites de la Potestad Administrativa Sancionatoria*. Caracas. Ediciones Paredes. p. 17.

[7]*Ibídem*. p.18.

situación indeterminada de acatamiento y después al ejercitar el poder la Administración Pública dicho poder se vuelve una situación de obligación.

Tal potestad o poder, se divide en cuatro modalidades de potestades, como lo son: la potestad de autotutela, la potestad de ejecución forzosa, la potestad de actuación de oficio y la potestad sancionatoria[8]. Dichas Potestades se encuentran reguladas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, las cuales han servido de fuente para ser incorporadas en el cuerpo normativo de las demás leyes especiales en materia administrativa y tributaria.

A continuación se describe cada una de las potestades o facultades que tiene otorgada la Administración Pública:

1.1 La Potestad de Autotutela

La potestad de autotutela[9], se refiere a la revisión y corrección de las actuaciones administrativas, potestad que se subdivide en revocar, convalidar y corregir los actos administrativos que de ellos deriva su actuación. La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, citó lo que la doctrina y ella han definido sobre la llamada potestad de autotutela administrativa[10]:

> Al respecto, es conveniente precisar que la llamada potestad de autotutela administrativa ha sido definida tanto por la doctrina como por reiterada jurisprudencia de este Alto Tribunal como la **"... potestad o poder de la Administración de revisar y controlar, sin intervención de los órganos jurisdiccionales, los actos dictados por el propio órgano administrativo, o dictados**

[8] *Ibídem*. p.20

[9] BREWER, A.R. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. p.66-67.

[10] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa N° 01862 de fecha 20 de julio del 2006 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01862-200706-2000-0894.HTM Consultada en fecha 07 de mayo del 2016.

> **por sus inferiores. Tal potestad de autotutela se ve materializada en nuestro ordenamiento, a través del ejercicio de diversas facultades, como lo son la posible convalidación de los actos viciados de nulidad relativa a través de la subsanación de éstos; la revocatoria del acto, por razones de oportunidad e ilegalidad, siempre que no se originen derechos adquiridos, o bien a través del reconocimiento de nulidad absoluta, y por último, mediante la corrección de errores materiales".** (Vid. entre otras, Sentencia de la SPA Nº 718, de fecha 22 de diciembre de 1998, caso: Vicenzo Sabatino Asfaldo y Sentencia de la SPA Nº 05663, de fecha 21 de septiembre de 2005, caso: José Julián Sifontes Boet). (Resaltado propio).

Estas potestades de autotutela, se reflejan en el COT (2014) en sus artículos 246 al 251. Dentro de ese marco la Administración puede convalidar en cualquier momento los actos administrativos anulables, es decir, subsanarlos de los vicios que contengan.

Igualmente, la revocación que podrá hacer en cualquier momento, en todo en parte del acto administrativo, revocatoria que procede en primer lugar, si el acto administrativo objeto de estudio no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos aún particular. Y, en segundo lugar, que deberá ser revocado por la autoridad que los dictó o por el jerarca.

La corrección se otorga de oficio por la Administración o a solicitud de la parte interesada. Correcciones que pueden ser errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la emisión del acto administrativo. De esta manera, la administración tributaria ejecuta el poder de autotutela sobre las actuaciones realizadas por la misma.

1.2 La Potestad de Actuación de Oficio

Por su parte, la potestad de actuación de oficio, representa un carácter característico, por cuanto la Administración Pública tiene un papel activo, dicho de otra modo es ella quien lleva el procedimiento administrativo,

es decir, lo sustancia, actúa de oficio, tiene la carga de la prueba, lo cual lo hace distinto de los demás procedimientos ordinarios en materia civil[11].

En materia tributaria, encontramos está potestad incluida en el COT, y es vista, cuando el Órgano Tributario practica los distintos procedimientos administrativos como por ejemplo: el procedimiento de verificación que dispone el artículo 182 y siguientes del COT (2014), el cual se inicia de oficio por parte de la Administración Tributaria, quien podrá verificar las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo (contribuyente) realizando de ser necesario los respectivos ajustes y liquidar las diferencias. Asimismo, la verificación del cumplimiento de los deberes formales y demás que exijan las normas tributarias.

Así pues, la Administración tributaria, inicia la verificación notificando al contribuyente sobre la investigación a la cual va ser objeto, indicándole los deberes formales y periodo de los mismos que verificará. De allí, requerirá los documentos necesarios para constatar el cumplimiento de los deberes formales bajo revisión y las respectivas declaraciones de ser el caso. Una vez sea verificado y constatado lo investigado la Administración tendrá la carga de la prueba para emitir el acto administrativo que conduce a una sanción o multa por el incumplimiento o ilícito verificado. Por último la ejecución del acto administrativo que desde el momento de ser notificado surte efectos jurídicos y toma el carácter ejecutivo lo que lo hace ejecutable de oficio por la Administración Tributaria.

De esa manera, se refleja la actuación de oficio del Órgano Tributario, actuando de oficio para la aplicación del referido procedimiento, sustanciándolo y que de acuerdo a los resultados de investigación, tiene la carga de la prueba de sancionar o multar el incumplimiento de cualquier

[11] BREWER, A.R. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.p.63.

deber formal que debe cumplir los sujetos pasivos y los agentes de retención y percepción.

Asimismo, sucede con los demás procedimientos previstos en el COT, tales como: el procedimiento de recaudación e caso de omisión de la declaración, procedimiento de determinación y fiscalización, el procedimiento de declaratoria de incobrabilidad, procedimiento de intimación y el procedimiento de cobro ejecutivo. En todos ellos, la Administración Tributaria ejerce su facultad o poder de actuación de oficio.

1.3 La Potestad Sancionatoria

En cuanto a la potestad sancionatoria de la Administración Pública, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[12] señalo como objeto de la sanción según el autor Peña Solís José en los siguientes términos:

> En este punto interesa destacar que la sanción es la exteriorización de una conducta estatal que en ejercicio de una potestad administrativa impone al particular un determinado comportamiento, previo cumplimiento de los procedimientos administrativos en los cuales se le resguarden al administrado sus derechos constitucionales, por la comisión de una infracción de una conducta violatoria de la norma del ordenamiento jurídico. (Vid. José PEÑA SOLIS, José; "La potestad sancionadora de la Administración Pública", Colección de Estudios Jurídicos N° 10, Tribunal Supremo de Justicia, 2005, pp. 270-271).

Por otra parte, Rondo H. (…),[13] alude que la potestad sancionatoria: "*Está dirigida a penar la falta del administrado derivada del incumplimiento de una norma legal preexistente, cuya obediencia tutela la Administración (P45)". (Apud*. ROJAS, J.D. (2004).) Ese poder contribuye al castigo que se forma por el incumplimiento, delito, falta o ilícito cometido por el administrado. La Administración Tributaria, mediante los procedimientos administrativos

[12] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 379 de fecha 07 de marzo de 2007 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/379-070307-06-488.HTM Consultada en fecha 08 de mayo del 2016.

[13] ROJAS, J.D (2004). *Los Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador como Limites de la Potestad Administrativa Sancionatoria*. Caracas. Ediciones Paredes. p. 33

que el mismo regula (verificación, determinación y fiscalización, recuperación de tributos, entre otros) busca observar y constatar, si los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con los deberes formales, materiales o penales previstos en el COT., desde el artículo 99 y siguientes hasta el artículo 130. Al igual, el cumplimiento de las demás normas tributarias y que cualquier incumplimiento o ilícito acarrean sanción o multa, las cuales son impuesta por la Administración Tributaria de conformidad con la facultad, atribuciones y funciones que le concede el artículo 131 numeral 3 del COT: *"... 3. Liquidarlos tributos, intereses, sanciones y otros accesorios cuando fuere procedente."*

1.4 La Potestad de Ejecución

Ahora bien, finalmente nos queda por definir la potestad de ejecución, objeto de estudio en la presente investigación, la cual se hace necesario apreciar dentro de la administración tributaria de la siguiente manera:

El Código Orgánico Tributario (2014), señala ya como anteriormente se mencionaron los procedimientos administrativos que se encuentran previstos en su Título IV, Capítulo III, Sección Cuarta, que deberán ser aplicados y ejecutados por la Administración Tributaria, a los fines de recaudar aquellos tributos que puedan ser omitidos por los sujetos pasivos. Igualmente, se instituyen procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, que conllevan a la verificación del cumplimiento de los deberes formales previstos en materia tributaria, a los que están obligados los contribuyentes o responsables solidarios. Y, en el Título VI, Capítulo II, se establece el procedimiento de cobro ejecutivo, sobre el cual recae la presente investigación.

Mediante estos procedimientos administrativos, el Legislador le otorga a la administración tributaria la facultad o potestad de ejecución, tal

como se desprende del contenido del artículo 131 numeral 2 del COT: *"Ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo".* Facultad, que se extiende en el contenido del artículo 137 del referido código; y en el artículo 290, se precisa la competencia que tiene la administración tributaria para ejecutar el procedimiento de cobro ejecutivo.

Ahora bien, en vista de la potestad de ejecución acreditada a la administración tributaria, principalmente en el procedimiento de cobro ejecutivo; es necesario analizar el origen de esa potestad de ejecución, para lo cual conoceremos lo que al respecto establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) norma rectora del funcionamiento del Poder Público, y la Ley de Procedimientos Administrativos (LOPA), por regular el ámbito organizativo y sustantivo de la Administración Pública.

1.4.1. De acuerdo a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[14], dentro del régimen para el ejercicio del poder público, estableció un principio fundamental para la actuación de sus órganos, definido como Principio de Legalidad, según el artículo 137: *"Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejerce el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen."*

Del texto citado, se infiere que, las facultades, atribuciones o potestades de la administración pública deberán estar amparadas en la Constitución y en las diferentes leyes para el desempeño de sus actividades. Este principio limita a la administración pública a realizar actuaciones que

[14] BREWER, A.R. (2000). *La Constitución de 1999*. Caracas. Editorial Arte. p. 332

van en contra de los derechos fundamentales del administrado o contribuyente o responsable solidario, por cuanto sus acciones deben estar enmarcadas dentro de la normativa legal.

Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 271, de fecha 25 de abril del año 2000 [15] indicó: *"La subordinación al derecho de los actos del poder público debe entenderse frente a todo el ordenamiento jurídico, del cual forman parte los reglamentos, ordenanzas y demás actos normativos"*.

En otro fallo, la referida Sala del Tribunal Supremo de Justicia de acuerdo al contenido del artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, refirió que el principio de legalidad constituye un principio para el Estado Venezolano y, que las actuaciones del Poder Público están enmarcadas y gozan de una fuente jurídica. Igualmente, que este principio de legalidad representa un instrumento jurídico para las relaciones entre el Estado y el particular, lo cual sirve para que la Administración Pública no actúe de forma arbitraria.[16]

Asimismo, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[17], citó lo que en otro fallo señaló el por qué se produjo la necesidad del principio de legalidad que dispone el artículo 137 de la CRBV en los siguientes términos:

> Al respecto, esta Sala en la sentencia Nº 00272 del 28 de marzo de 2012, señaló lo que de seguidas se transcribe:
>
> "**El principio de legalidad que informa la actividad de la Administración Pública y que en nuestro ordenamiento se**

[15] BREWER, A.R. (2005). *Derecho Administrativo.* Caracas. Editorial Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. p. 41

[16] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 176 de fecha 01 de marzo del 2011 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#1 Consultada en fecha 22 de mayo del 2016.

[17] Tribunal Supremo de Justicia,Sala Político-Administrativa N° 00765 de fecha 28de junio del 2012 disponible en:.http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00765-28612-2012-2012-0104.html Consultada en fecha 07/05/2016

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

En este sentido, una vez que la Administración manifiesta su voluntad, el acto que la contiene luego de notificarse, es capaz de producir todos sus efectos hasta tanto no sea revocado por la propia Administración en ejercicio de su poder de autotutela o anulado a través del pronunciamiento sobre su legalidad de un órgano jurisdiccional, pudiendo la Administración por sí misma hacer efectivo el cumplimiento de los actos que emanan de ella de conformidad con lo previsto en el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

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

De allí, la importancia de la regulación de las numerables actuaciones ejercidas por los diferentes órganos de la Administración Pública, que una vez sean practicadas gozan de presunción de legalidad y, en consecuencia, surten plenos efectos jurídicos para que la Administración ejecute la actuación plasmada en el acto administrativo de efectos particulares o generales sin la necesidad del apoyo de los distintos órganos que integran el poder público.

1.4.2. Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA)[18], está vigente desde el 1ero de enero del año 1982, la cual rige las relaciones

[18] BREWER, A. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. EditorialJurídica Venezolana.p.13.

jurídicas de la Administración Pública con los particulares, y es así como en su contenido crea un conjunto de poderes, prerrogativas y obligaciones de la Administración. En relación con los particulares señala una serie de derechos y obligaciones con la Administración.

En el ámbito de aplicación de la LOPA, en su artículo 1, apunta en forma general de que el Poder Público desarrollará sus actividades enmarcadas dentro del contexto de esta ley:*"Artículo 1: La Administración Pública Nacional y la Administración Pública Descentralizada, integradas en la forma prevista en sus respectivas leyes orgánicas, ajustarán su actividad a las prescripciones de la presente Ley."*[19]

Del texto anterior y en concordancia con el principio de legalidad, la Administración Pública Nacional, debe regir su actuar según lo dispuesto en las Leyes Orgánicas; y ante la ausencia de procedimiento alguno, supletoriamente será aplicable lo contenido en la LOPA.

Ahora bien, en búsqueda de la facultad, poder o atribución de ejecución de la Administración citada en la ley bajo estudio; se observa lo citado en los siguientes artículos:

> **Ejecutividad y Ejecutoriedad**
>
> Artículo 8:Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la Administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán de inmediatamente.[20](Negrillas propias)
>
> **Ejecución forzosa**
>
> Artículo 79: La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia administración, salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial."[21](Negrillas propias)

[19] *Ibídem* p.379
[20] *Ibidem* .p.382
[21] *Ibídem* . p.403

De tales contextos, se desprende en primer lugar, que la administración puede ejercer su poder de ejecución, una vez transcurra el respectivo lapso para que el administrado se ponga a derecho y de no establecerse término alguno, podrá la administración ejecutar el acto administrativo de inmediato. En segundo lugar, precisa el Legislador, que de oficio la Administración realizará la ejecución forzosa de sus actos administrativos; a menos que en algunas leyes especiales estipule que la Administración le corresponde acudir a la vía judicial, a los fines de solicitar la ejecución forzosa de los actos administrativos dictados por ésta.

BREWER, A.(2007)[22], en su interpretación sobre las diferentes potestades de la Administración que contempla la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, señaló, en base a la potestad de actuación de oficio de la administración, específicamente refiriéndose a la manifestación de ejecución del acto administrativo en base a los citados artículos; que en principio, los actos administrativos pueden ser ejecutados de forma inmediata por la administración, lo que conlleva a que ella no debe dirigirse al Órgano Judicial para la ejecución del acto administrativo. Resaltando en este sentido el autor, que tales artículos no sólo señala el principio de ejecutividad de los actos administrativos, sino también el principio de la ejecutoriedad.

Seguidamente, en la Potestad de Ejecución, BREWER, A. (2007)[23] indica que, en materia de derecho administrativo el principio de ejecución de los actos administrativos, representa un principio fundamental, por cuanto la ejecución le corresponde de oficio a la propia administración. Igualmente aduce, que los actos administrativos gozan de carácter ejecutivo, tal como se desprende del artículo 8 de la LOPA; en el sentido de que configuran, por sí mismos un título que hace que la administración de oficio proceda a ejecutar

[22] *Ibidem*, p.65 y 66
[23] *Ibídem* p.70 y 71

el acto administrativo por sus propios medios, siendo la excepción la ejecución judicial.

La Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[24], señaló su interpretación en relación con el principio ejecutividad y ejecutoriedad:

> Igualmente, con relación a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, esta Sala se ha pronunciado de la siguiente manera:
>
> *"... **Así debe concluirse que la ejecutividad es una prerrogativa propia de todo acto administrativo, en el sentido de que éste no requiere la homologación de un ente distinto a la administración para que produzca sus efectos, mientras que la ejecutoriedad alude a la facultad que tiene la administración de ejecutar por sí sola los actos que dicta, aún contra la voluntad de los administrados.***
>
> *En conexión con lo anterior, el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos reconoce la posibilidad de la Administración de materializar de manera inmediata sus actuaciones, al establecer expresamente lo siguiente: 'Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la Administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán inmediatamente.'*
>
> *Cabe destacar, que tal posibilidad se fundamenta principalmente, en la presunción iuris tantum de legalidad que tienen los actos administrativos y en la necesidad de que se cumplan los intereses públicos que orientan la actividad administrativa.*
>
> *En este orden de ideas, se observa que la ejecutoriedad sólo procede cuando existe un acto administrativo formal. Al efecto, el artículo 78 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos señala: 'Ningún órgano de la Administración podrá realizar actos materiales que menoscaben o perturben el ejercicio de los derechos de los particulares, sin que previamente haya sido dictada la decisión que sirva de fundamento a tales actos'. Esta condición se complementa con la necesidad de la efectiva notificación del acto.*

[24] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa N° 765 de fecha 28 de junio del 2012 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#2 Consultada en fecha 07/05/2016.

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

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

Así pues, todo acto administrativo tiene carácter ejecutivo y tal carácter nace a través del principio de legalidad anteriormente analizado, el cual representa una garantía para los derechos de los particulares o administrados ante las diferentes actividades y actuaciones ejercidas por la Administración Pública, las cuales deben encuadrar en la ley y en las diferentes normas de carácter sublegal, como es el caso de los decretos, resoluciones, providencias entre otras.

El acto administrativo, se presume legítimo y legal desde que es emitido por la Administración y al ser notificado se hace eficaz, lo que conlleva a que se ejecute de forma inmediata. En este sentido, prescinde la administración de proceder ante la vía judicial, para que convalide o declare que es veraz y válido el acto administrativo emitido para llevar a cabo su ejecución; ello, dado que la manifestación de voluntad de la Administración tiene carácter ejecutivo y en consecuencia, se hace ejecutable de forma inmediata.

Asimismo, se constata del contenido de la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que, si bien es cierto, el legislador le otorga la facultad o poder de oficio a la Administración para ejecutar de forma forzosa los actos administrativos dictados por ella, una vez hayan sido notificados, sin acudir a la vía judicial, excepto en los casos que la ley lo establezca; también es cierto, que en aras de los derechos de los particulares limita a la administración a ejecutar forzosamente el acto administrativo cuando no exista previamente un acto formal o acto administrativo ejecutivo, en el que se desprenda el derecho que acredita a la administración, la obligación o prohibición impuesta al particular o administrado, en sintonía con el artículo 78 de la LOPA.

Otra limitación, se presenta cuando el administrado ejerce los recursos de ley, sea en vía administrativa o judicial, solicitando junto con éstos la suspensión de los efectos del acto administrativo, ya que de acuerdo al contenido del artículo 87 de la LOPA[25]: *"La interposición de cualquier recurso no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo previsión legal en contrario."*La interposición del recurso administrativo no suspende los efectos del acto administrativo, efecto este, que se extiende y se encuentra establecido en el Código Orgánico Tributario (2014), en la interposición del recurso jerárquico (vía administrativa) y del recurso contencioso tributario (vía judicial) contemplado en los artículos 252 y 266, que en el Capítulo III serán analizados.

La acción de estos recursos por parte del contribuyente, no suspende el efecto del acto administrativo recurrible, debiendo el mismo solicitar la suspensión de los efectos del acto administrativo, demostrando que la ejecución del acto pueda causar grave perjuicios al interesado y que la impugnación del acto recurrible se fundamente en la apariencia del buen

[25] BREWER, A.R. (2009). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. p.406

derecho. Al ser acordada o declarada procedente la suspensión de los efectos del acto administrativo, sea por el jerarca o por el Tribunal, contribuye e impide a la administración la ejecución del título ejecutivo en el que reposa su derecho o la imposición de la obligación o prohibición.

En base a lo anterior, la potestad de ejecución otorgada a la administración tributaria, se encuentra enmarcada dentro del principio de legalidad que señala el artículo 137 de la CRBV, por cuanto dicha potestad está dentro de las actividades que tiene atribuida la administración tributaria en el contexto que refleja el Decreto con Rango, Valor de Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014).

Además, el poder de ejecutoriedad que va de la mano con el principio de ejecutividad que apunta la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, se extiende a los diferentes órganos que integran la Administración Tributaria, las diferentes Direcciones de Hacienda Municipal y Servicios de Recaudación o administraciones tributarias, adscritas a los Municipios; Los Institutos Autónomos parafiscales: como son el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Social (INCES), Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS); Instituto Nacional del Turismo (INATUR); Oficina Nacional Antidrogas (ONA); Centro Nacional Autónomo de Cinematografía (CNAC); el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), entre otros. Todos, ellos, son órganos de ejecución de la Administración Tributaria que coadyuvan o contribuyente a la aplicación de la Constitución como norma rectora y las respectivas leyes especiales y normas sublegales que regulan la materia tributaria.

Ahora bien, por tratarse la presente investigación sobre los medios de defensa que pudiera ejercer los contribuyentes ante la ejecución por parte del SENIAT del procedimiento de cobro ejecutivo, es sustancial conocer

sobre la potestad o poder que posee este órgano ejecutor de la Administración Tributaria.

1.4.3. La Potestad de Ejecución del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de acuerdo al artículo 2 de la Ley del SENIAT[26], indica que es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, que goza de autonomía funcional, técnica y financiera. Está adscrito al Ministerio de Finanzas, actualmente denominado Poder Popular para la Banca y Finanzas.

Este órgano de ejecución de la Administración Tributaria, ante el vigente Decreto con Rango, Valor de Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), fue reorganizado por la Máxima Autoridad Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la Providencia SNAT/2015-0008 de fecha 03/02/2015[27], en la cual reorganiza la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita a la Superintendente del SENIAT, a los fines de adecuarla a los procedimientos entre ellos; el procedimiento de cobro ejecutivo.

Allí, en lectura del artículo 15 de la citada providencia muestra las funciones que se le atribuyen a la Gerencia de Cobro Ejecutivo, la cual la integran dos Divisiones: Cobro Ejecutivo y la División de Medidas Cautelares:

1. Dirigir y autorizar el procedimiento de cobro ejecutivo a que diere lugar las deudas liquidas y exigibles a favor de la República, contenidos en los actos administrativos de naturaleza tributaria y aduanera, cuyo conocimiento sea de la Gerencia General de Servicios Jurídicos y de cuantía inferior a diez mil unidades tributarias (10.000 U.T);

[26] Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.320 Caracas 08 de noviembre del 2001 disponible en: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/06SOMOS_SENIAT/6.3NORMATIVA/6.3.1LEY_SENIAT/6.3.1LEY_SENIAT.pdf Consultada en fecha 15 de febrero del 2016.

[27] Gaceta Oficial N° 40.598 de fecha 09/02/2015.

2. Designar al funcionario para practicar el embargo derivado del procedimiento de cobro ejecutivo, cuyo conocimiento sea competencia de esta Gerencia;
3. Elaborar el proyecto para la designación del funcionario para realizar el embargo derivado del procedimiento de cobro ejecutivo sobre las deudas liquidas y exigibles a favor de la República, cuyo conocimiento sea competencia de la Gerencia General de servicios jurídicos;
4. Decidir la oposición sobre los bienes embargados, cuyo conocimiento sea competencia de esta Gerencia;
5. Recibir, tramitar y elaborar proyectos de decisión de la oposición de los bienes embargados, cuyo conocimiento sea competencia de la Gerencia General de Servicios Jurídicos;
6. Ordenar la venta de los bienes embargados que sean corruptibles o perecederos y el remate de los demás bienes cuyo conocimiento sea de esta Gerencia;
7. Velar por el cumplimiento del procedimiento establecido en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario y demás leyes relativas al cobro ejecutivo de las cantidades liquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor de la República;

...

Seguidamente, en el artículo 16 de la mencionada Providencia, se le asignan las funciones de forma separada a la División de Cobro Ejecutivo, que son del siguiente contenido:

La División de Cobro Ejecutivo tendrá las siguientes funciones: (Resaltado propio)

1. Iniciar, impulsar y ejecutar el procedimiento de cobro ejecutivo a que diere lugar las deudas liquidas y exigibles a favor de la República, contenidas en los actos administrativos de naturaleza tributaria o aduanera, cuyo conocimiento sea de la Gerencia General de Servicios Jurídicos, previa autorización del superior jerárquico;
2. Elaborar el proyecto de autorización para la designación del funcionario que practicará el embargo derivado del procedimiento de cobro ejecutivo;
3. Ejecutar las garantías constituidas a favor de la República en el procedimiento de cobro ejecutivo;
4. Coordinar con la dependencia competente, la custodia y seguridad de los bienes objeto del embargo;
5. Recibir, tramitar y elaborar proyecto de decisión de la oposición de los bienes embargados;
6. Elaborar el proyecto designación del funcionario experto a los fines de que éste efectúe el avalúo de los bienes embargados;

7. Realizar los trámites para la venta de los bienes embargados que sean corruptibles o perecederos y el remate de los demás bienes, cuyo conocimiento sea de esta Gerencia;
8. Llevar el inventario de bienes embargados objeto de cobro ejecutivo, venta y remate de los bienes embargados.
9. Participar en la redacción y modificación de normas aduaneras y tributarias;
10. Elaborar el manual de funciones y procedimientos internos de esta División;
11. Firmar los documentos relativos a las funciones de su competencia;
12. Las demás que se le atribuyan legalmente.

De esta manera, es de observar que la ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo será practicada por esta División de Cobro Ejecutivo, siempre y cuando la cuantía del acto administrativo sea inferior a diez mil unidades tributarias, para que sea competencia de la Gerencia General de Servicios Jurídicos. Ejecución en este caso, que debe ser autorizada por el Superior Jerárquico. Igualmente, se infiere que tales funciones van acopladas con la estructura que presenta el procedimiento de Cobro Ejecutivo.

En la misma oportunidad, el Superintendente del SENIAT en la Providencia SNAT/2015-0009 de fecha 03/02/2015[28], publicada en la Gaceta Oficial N° 40.598 de fecha 09/02/2015, Reorganiza las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduanas Principales y se crea la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares adscrita a las diferentes Gerencias Regionales de Tributos Internos.

El artículo 4 de la referida providencia, crea la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares las cuales estarán adscritas a las Gerencias Regionales de Tributos Internos. A continuación se transcriben las funciones otorgadas a la División de Cobro Ejecutivo a saber:

1. Iniciar, impulsar y ejecutar el procedimiento de cobro ejecutivo a que diere lugar las deudas liquidas y exigibles

[28] *Ibídem*, p.10 y 11

a favor de la República, contenidos en los actos administrativos de naturaleza tributaria;

2. Elaborar el proyecto de autorización para la designación del funcionario que practicará el embargo derivado del procedimiento de cobro ejecutivo:
3. Ejecutar las garantías constituidas a favor de la República en el procedimiento de cobro ejecutivo, cuando las deudas liquidas y exigibles estuvieren garantizadas;
4. Recibir, tramitar y elaborar el proyecto de decisión de la oposición de los bienes embargado;
5. Realizar los trámites para la venta de los bienes embargados que sean corruptibles o perecederos y el remate de los demás bienes, cuyo conocimiento sea competencia de la Gerencia Regional... (Resaltado propio)

Cabe resaltar, que la primera función específicamente a diferencia de las funciones asignadas a la Gerencia General de Servicios Jurídicos, se caracteriza, porque esta última Gerencia, va conocer aquellos actos administrativos de contenido tributario y aduanero; mientras que las Gerencias Regionales de Tributos Internos, sólo les compete los actos administrativos en materia tributaria.

Las funciones establecidas en ambas providencias emitidas por el Superintendente del SENIAT, ratifican la potestad de ejecución que fue incorporada en el Código Orgánico Tributario, con el fin de aplicar el procedimiento de cobro ejecutivo establecido desde el artículo 290 al 302 del referido Código, que se desarrollará en el siguiente capítulo.

2. Potestades de otras Administraciones Tributarias

Es pertinente revisar en el derecho comparado, las diferentes potestades conferidas a las Administración Tributarias antes estudiadas en especial la facultad de ejecución de acuerdo a las leyes que las rigen. Entre los países Latino Americanos se hace mención a: Chile, Colombia, Perú, Bolivia y Ecuador.

2.1 Potestades de la Administración Tributaria en Chile

Chile, dispone del Decreto Ley Nº 830 Sobre Código Tributario[29], aplicable exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna, en la cual la competencia es del Servicio de Impuestos Internos. Este Servicio, tiene asignado de acuerdo a lo previsto en el artículo 1 de la Ley del Servicio de Impuestos Internos[30], la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos establecidos en las diferentes leyes fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco.

Dentro de las facultades conferidas al Servicio de Impuesto Interno, en el Código Tributario de Chile se intuye: La interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, fijar normas e impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Su artículo 6 en la Letra B numeral 5 le otorga la facultad de autotutela: *"**5°**.- Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, **incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos**." (Resaltado propio)*

En lo que respecta a la potestad de actuación de oficio, el COT de Chile, ejerce este poder en la fiscalización y verificación de las infracciones y disposiciones ejercidas por los contribuyentes, del procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación

[29] Decreto Ley Nº 830 Sobre Código Tributario, Publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974. Incluye Ley 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de 08 de febrero de 2016, disponible https://ciatorg-public.sharepoint.com/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc={3FA4993D-03B4-4466-97B2-31531D998ED7}&file=Ec-CodigoTributario.doc&action=default. Consultado en fecha 20 de mayo del 2016.

[30] Decreto con Fuerza de Ley Nº 7 de fecha 30 de septiembre de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, disponible http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley.htm980

de la responsabilidad respectiva, entre otros procedimientos, en los cuales actúa de oficio; sustanciando, requiriendo y diligenciando cualquier actuación a los fines de llevar el procedimiento administrativo.

En lo que respecta a la facultad de ejecución, el COT de Chile posee el mecanismo para lograr el pago de los deudores con el **cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero**, que consta de una cobranza administrativa y judicial, la primera ejercida por el Servicio de Tesorerías, requerirá a los contribuyentes que no hayan enterado los impuestos dentro de los plazos legales para que paguen y de no darse el pago en el término de cinco días, contado desde la fecha de la notificación, el Servicio de Tesorería enviará a la vía judicial (Juez Civil) los antecedentes del domicilio del contribuyente, para la aplicación de la medida de arresto del infractor hasta por quince días, pudiéndose prorrogar cuando se mantenga la situación que con llevó a tal apremio. (Negrillas propias)

Hay que mencionar que la Administración Tributaria representada en Chile por el Servicio de Impuesto Interno, cuenta con la facultad de decretar medidas cautelares de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. La solicitud de medida cautelar deberá ser fundada.Esta medida cautelar se limitará a los bienes y derechos suficientes para responder de los resultados del proceso y se decretará, preferentemente, sobre bienes y derechos cuyo gravamen no afecte el normal desenvolvimiento.

La Revista de Derecho (Valdivia), publicada en el año 2007[31] reseñó, el principio de legalidad, principio de ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos adentrándolos en el derecho de Chile. Aludió el principio de legalidad como aquel que representa uno de los

[31]Revista de Derecho Vol. XX- N° 2- Diciembre 2007, paginas 69-94, disponible en: http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502007000200004Consultada en fecha 19 de mayo del 2016

privilegios del actuar de la Administración del Estado en un régimen administrativo. Y en lo que respecta a los demás consideró que son los privilegios más simbólicos de los actos emanados de la Administración del Estado; es la posibilidad de ejecución inmediata y directa, sin necesidad de establecer previamente por los tribunales de justicia. Concluyendo, que en el derecho chileno los actos emanados de los órganos de la Administración del Estado gozan de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad, lo que les permite su ejecución inmediata sin intervención de los tribunales de justicia de acuerdo a lo establecido en su Constitución y leyes administrativas y el Decreto Ley Nº 830 Sobre Código Tributario.

2.2 Potestades de la Administración Tributaria en Colombia

El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales[32], dispone amplias facultades de fiscalización e investigación a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. La potestad de llevar a cabo la ejecución a través del Procedimiento Administrativo Coactivo de las deudas fiscales por los conceptos de impuestos, anticipos, retenciones, sanciones entre otros conceptos.

En las normas contenidas en el referido Estatuto, se desprende que el legislador enumeró una serie de actos que adoptan el mérito ejecutivo, señalando entre los mencionados: Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación; Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas; Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a

[32] Decreto N° 624 de fecha 30 de marzo de 1989, expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Disponible http://www.dian.gov.co/contenidos/servicios/publicaciones.html Consultada en fecha 22 de Mayo del 2016.

favor del fisco nacional; Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Asimismo, estableció los actos administrativos ejecutoriados que sirven de fundamento para que la Administración Tributaria lleve a cabo el procedimiento de cobro ejecutivo, como es el caso; cuando no proceda recurso alguno en contra del acto administrativo; Cuando haya transcurrido el lapso legal para interponer los recursos o los mismos se presenten de forma indebida. Así pues, ejecuta el funcionario competente adscrito a la Dirección General de Impuestos Nacionales la cual proferirá resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados.

2.3 Potestades de la Administración Tributaria en Perú.

En lectura del Texto Único del Código Orgánico Tributario de Perú, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013, publicado en el Diario Oficial El Peruano en fecha 22 de junio del 2013[33], presenta en su estructura los Órganos Competentes de la Administración Tributaria; La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT,Gobiernos Locales y los Órganos Resultores, a los que le otorga las siguientes facultades: Facultad de recaudación de los tributos. A fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, puede trabar las medidas cautelares que crea convenientes, previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva. La potestad de fiscalizar o

[33] Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013, publicado en el Diario Oficial El Peruano en fecha 21 de abril del 2013, DECRETA: Artículo 1°.- Texto Único Ordenado del Código Tributario. Apruébese el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario que consta de un Título Preliminar con dieciséis (16) Normas, cuatro (4) Libros, doscientos cinco (205) Artículos, setenta y tres (73) Disposiciones Finales, veintisiete (27) Disposiciones Transitorias y tres (3) Tablas de Infracciones y Sanciones. Artículo 2°.- Deróguese el Decreto Supremo Nº 135-99-EF,disponible, https://ciatorgpublic.sharepoint.com/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc={3FA4993D-03B4-4466-97B2-31531D998ED7}&file=EcCodigoTributario.doc&action=default

verificar de la obligación tributaria del deudor tributario, esta facultad la ejerce a través de la aplicación de procedimientos administrativos contentivos de las fases de sustanciación, pruebas, decisión (Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa) y la ejecución. Al igual la aplicación del procedimiento de determinación de la obligación tributaria (Resolución de determinación). La facultad de sancionar los incumplimientos que incurra el contribuyente.

Además, se encuentra incorporada la facultad de autotutela, con la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativo dictados por la Administración Tributaria, potestades que ejercerá antes de la notificación y después de ella. El Procedimiento de Cobranza Coactiva de las deudas tributarias, el cual es ejercido a través del Ejecutor Coactivo, quien deberá cumplir una serie de requisitos para ostentar tal cargo para la aplicación del referido procedimiento junto a la colaboración de los Auxiliares Coactivos. Ante este procedimiento la Administración Tributaria de Perú, ejerce la potestad de ejecución, acciones de coerción para hacer efectivo el cobro de las deudas exigibles.

2.4 Potestades de la Administración Tributaria en Bolivia

En el marco normativo que rige el sistema tributario boliviano el Código Orgánico Tributario Boliviano actualizado en el año 2014, aplicable a los tributos de carácter Nacional, Departamental, Municipal y Universitario, establece las actuaciones de la Administración Tributaria en el marco del principio de legalidad, con el fin del abuso de poder que se pueda presentar en las actuaciones desplegadas por los funcionarios que no estén en la Ley y demás normas de contenido tributario.

En su artículo 21, previene las facultades del Estado, representado por la Administración Tributaria Nacional, Departamental, y Municipal, poderes como: recaudación, control, verificación, valoración, inspección

previa fiscalización, liquidación, determinación, ejecución tributaria. Facultades que las ejerce por medio de los procedimientos administrativos que regula el Código Boliviano, que al igual que los anteriores países, incluyendo a Venezuela, cuentan con los procedimientos de verificación y fiscalización para la determinación y constatación de los deberes formales de los sujetos pasivo y obligaciones. En la facultad de recaudación ejerce su facultad de ejecución tributaria tal como textualmente se deriva del artículo 105 del Código Orgánico Tributario Boliviano.

Aunado, la Administración Tributaria tiene el poder de adoptar las medidas precautorias, cuando exista fundado riesgo de que el cobro de la deuda tributaria determinada o del monto indebidamente devuelto, se vea frustrado o perjudicado. Ahora bien, cabe resaltar que dentro de la estructura del Código bajo revisión, en su artículo 107, señala la naturaleza de la ejecución tributaria de dos formas, similar a la establecida en el COT (2014) de Venezuela a saber:

> ARTÍCULO 107°.-
>
> (NATURALEZA DE LA EJECUCIÓN TRIBUTARIA).
>
> I. La ejecución tributaria, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial será exclusivamente administrativa, debiendo la Administración Tributaria conocer todos sus incidentes, conforme al procedimiento descrito en la presente sección.
>
> II.La ejecución tributaria no será acumulable a los procesos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, salvo en los casos en que el ejecutado esté sometido a un proceso de reestructuración voluntaria.

Esa naturaleza de ejecución tributaria, fue objeto de un recurso en el cual demandan su inconstitucionalidad por violar los artículos 16 y 116 de la Constitución Política del Estado, para lo cual, el Tribunal Constitucional estableció: *"1° La CONSTITUCIONALIDADdel Artículo 132º del Código Tributario Boliviano (CTB), y* ***2° La INCONSTITUCIONALIDAD del Artículo***

107º Parágrafo I *y dela Disposición Final Primera del Código Tributario Boliviano (CTB). (Resaltado de ese fallo)"*[34].

Vistas las potestades que ostentan las Administraciones Tributarias de los países latinoamericanos antes estudiados, intuye esta investigadora, que tales facultades o poderes son semejantes a las potestades que despliega la Administración Tributaria en base a lo dispuesto en el COT (2014) de Venezuela. Desempeñan, la facultad de autotutela orientada a revocar, corregir y convalidar los actos administrativos emitidos por las distintas administraciones tributarias. El poder de actuación de oficio ejercido en la práctica de los diferentes procedimientos administrativos de verificación y fiscalización por ser estos dos procedimientos los más destacados, por cuanto persiguen la constatación de los deberes formales y otros que dispongan los COT y demás normas de contenido tributario a los que están obligados los contribuyentes o responsables solidarios.

El procedimiento de cobro ejecutivo, está disponible en cada uno de los COT analizados, que busca la ejecución de la obligación o deuda por parte del deudor, que reposa en un acto administrativo de contenido tributario liquido y exigible, que una vez haya sido notificado de acuerdo a las formas que señalan los COT de cada país adquieren la ejecutividad y ejecutoriedad, lo que hace que las Administraciones Tributarias no acudan a la vía judicial a demandar el crédito fiscal que poseen a su favor.

Esta facultad de ejecución, revestida mediante los procedimientos de cobro ejecutivo en vía administrativa, fue tema de importancia y discusión en la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones

[34] Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional N° 0018/2004, de fecha 2 de marzo del 2004, disponible: https://ciatorgpublic.sharepoint.com/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc={3FA4993D-03B4-4466-97B2-31531D998ED7}&file=Ec-CodigoTributario.doc&action=defaultConsultada en fecha 22/05/2016.

Tributarias, llevada en Lisboa Portugal en octubre del 2011, titulada: ***"La Cobranza Administrativa como Mecanismo Efectivo de Incremento del Recaudo."***[35] ***(Subrayado propio)***

En unos puntos que refleja el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en su página, con respecto a la referida conferencia adujó; que las Administraciones Tributarias deben gozar no sólo de la facultad de cobranza en vía administrativa o persuasiva, sino también del poder de cobrar coactivamente o ejecutivamente. Y, que tal actuación trae como consecuencia, que los tiempos de ejecución de las medidas cautelares decretadas se reducen. Asimismo, indujo a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones como sujetos pasivos dentro de los plazos establecidos en sus Códigos Tributarios.

Igualmente, adujó que ambas etapas de la cobranza están en poder de la administración tributarias, durante la etapa de fiscalización o inspección, lo que con lleva a que se tomen medidas cautelares tempranas para proteger los intereses del Estado y así evitar el vaciamiento" patrimonial del contribuyente.

Por su parte, la Dirección General de Finanzas Públicas de Francia, en su participación titulada Procesos de Colección Administrativos como Mecanismos Eficaces para Aumentar los Ingresos en la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, llevada en Lisboa Portugal en octubre del 2011[36], adujó los fines que trae el cobro ejecutivo,

---

[35] Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en Lisboa Portugal, celebrada en fecha 24 al 27 de octubre del 2011, disponible en: http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividadesinternacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1684-ponencias-conferencia-2011.html Consultadaen fecha 19 de mayo del 2016.

[36] Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en Lisboa Portugal, celebrada en fecha 24 al 27 de octubre del 2011, disponible en:file:///C:/Users/walter/Downloads/1-1 Francia%20(2).pdf Consultadaen fecha 02 de junio del 2016.

por ser un tema de importancia y que trae consigo poderes especiales y moviliza importantes recursos humanos e informáticos en estructuras administrativas especificas.

En primer lugar; señaló que el cobro ejecutivo es un reto importante, más allá de las cuestiones financieras, por cuanto el cobro ejecutivo es emblemático de la capacidad para actuar sobre reclamaciones complejas y aquellos deudores o contribuyentes no cooperativos. Por lo tanto, explicó que representa un instrumento para el fortalecimiento de la ciudadanía fiscal y un elemento constitutivo de la justicia fiscal.

En segundo lugar; indicó que el cobro ejecutivo contienen una dirección especial e importante movilización, o sea que, debido a su carácter obligatorio, conduce a poblaciones que justifican un tratamiento y seguimiento especial. Aduce la Dirección General de Finanzas de Francia, que la aplicación del cobro ejecutivo, es la carga y responsabilidad de cada profesional de un Centro de Recuperación Especializado del Servicio de Impuestos Corporativos y el Servicio y los impuestos personales.

En tercer lugar; mencionó la amplia experiencia que se deriva con ciertos procedimientos de derecho común existentes. En este sentido, realizó una comparación entre lo que es acciones "de masse" y acciones calificadas como "mano fuerte". **En cuanto a las acciones de masse, explicó que son fáciles de realizar, ya que no requieren de la intervención de un juez, permitiendo la recuperación rápida de la deuda y con menor costo para la administración**. (Resaltado propio)

A diferencia, de la acciones calificadas como mano fuerte, que si requieren la autorización del juez y cuya aplicación trae consecuencias, sobre la actividad del deudor o contribuyente o situación personal, como puede ser la ejecución de la hipoteca.

Retomando los fines aludidos por la Dirección General de Finanzas de Francia, en cuarto lugar; se refirió a algunos lineamientos de progresión que se pueden dar en el cobro ejecutivo, entre los cuales cabe resaltar:

1. Un buen proceso de cobro no es aquel que multiplica los actos, sino el que se inicia en un tiempo oportuno…
2. Conocer y seleccionar el procedimiento en función del monto de la deuda…
3. Optimizar la necesaria coordinación y colaboración entre los servicios incluyendo los responsables de recaudación y también los de control fiscal…

CAPITULO II

GENERALIDADES DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DE ACUERDO AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)

2.1 El Procedimiento de Intimación previo al Procedimiento de Cobro Ejecutivo

El vigente Código Orgánico Tributario (2014) establece en sus artículos 221 al 224 el Procedimiento de Intimación, similar al Procedimiento de Intimación de Derechos Pendientes que contenía el Código Orgánico Tributario derogado (2001).Este procedimiento intimatorio, ha sido definido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[37] en varios fallos como: *"un procedimiento preparatorio de la vía ejecutiva, en la cual el acto contentivo de la intimación servirá bien como título ejecutivo o como documento fundamental de la demanda de ejecución"*. (Subrayado propio)

En conexión con tal definición, el procedimiento de intimación citado en el COT vigente, constituye la vía previa para que la Administración Tributaria, mediante la intimación ejecute el crédito que tiene a su favor. Es el recordatorio o aviso administrativo del acto de efectos particulares contentivo de las cantidades que adeuda el contribuyente o responsable solidario por concepto de impuesto, multa, intereses entre otros conceptos.

Intimación que sirve de titulo ejecutivo para que se realice el cobro ejecutivo en vía administrativa a diferencia del juicio ejecutivo que requería la intervención del órgano judicial para acreditar dicho título ejecutivo.

[37] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N°. 00525 de fecha 27 de abril de 2011disponible en: http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00525-27411-2011-2010-1028.HTML Consultada en fecha 24 de abril de 2016

Como se puede leer, el artículo 222 del COT alude que una vez culminado el plazo legal o judicial, la Administración Tributaria librará la intimación cumpliendo con los siguientes requisitos:

> 1. Identificación del deudor y, en su caso, del responsable solidario.
>
> 2. Monto de los tributos, multas e intereses, recargos, y, en su caso, la identificación de los actos que los contienen.
>
> 3. **Advertencia de la iniciación del cobro ejecutivo**, si no satisficiere el pago total de la deuda, en un plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de su notificación.
>
> 4. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario o funcionaria autorizado. (Resaltado propio)

De los referidos requisitos, se aprecia que la intimación corresponde a un acto administrativo de contenido tributario que para su validez deberá estar motivado. Así, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[38], lo manifestó, refiriéndose a las actas de cobro o acto de intimación:

> Es evidente que con tales afirmaciones el Sentenciador de la causa en modo alguno conculcó el principio constitucional de irretroactividad de las leyes, por cuanto sólo pretendió dejar sentado que antes y durante la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, **los actos mediante los cuales es exigible el pago de deudas a favor del Fisco Nacional, llámense *Actas de Cobro* o *acto de intimación*, deben estar motivados, es decir, expresar en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron la resolución en ellos contenida.**
>
> En sintonía con lo expuesto, cabe resaltar que el aspecto relacionado con la identificación del acto determinativo del tributo y sus accesorios es esencial, a los fines de que -como razonó el Tribunal *a quo*- el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria pueda ejercer sus defensas, pues a juicio de esta Sala para que un

[38] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 00004 de fecha 12 de enero de 2011disponible en http:///www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00004-12111-2011-2010-0618.HTML Consultada 24 de abril de 2016

> acto de contenido tributario sea válido debe estar motivado y, por tanto, contener entre otras especificaciones la discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones; y cuando se trate de un acto destinado a requerir el pago de un tributo y sus accesorios deberá reflejar el acto previo en el que se determinó la obligación tributaria que se pretende reclamar y sus accesorios.
>
> Esto último es así por cuanto, en general, los avisos de cobro sólo aparejan una actuación de gestión extrajudicial de cobranza. En principio, no son determinativos de tributos, sanciones ni accesorios, sino que son actos contentivos de obligaciones tributarias previamente determinadas y declaradas definitivamente firmes en un *iter* abierto a tal afecto, por lo que se traducen en actos integrantes del procedimiento preparatorio de la vía ejecutiva y, por tanto, inimpugnables; salvo que al analizar el acto concreto se constate que con el mismo la Administración Tributaria no se limitó a compeler el pago de obligaciones previamente determinadas y firmes, sino que fue más allá al exigir una nueva y verdadera determinación tributaria o bien sus accesorios o sanciones desconocidos hasta ese momento por el contribuyente y sobre los cuales éste -por desconocerlos- no haya podido hacer valer ningún tipo de control o defensa en vía administrativa (Vid. sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01939, 00051, 00282, 00528 y 01844 dictadas en fechas 28 de noviembre de 2007, 16 de enero de 2008, 05 de marzo de 2008, 29 de abril de 2009 y 16 de diciembre de 2009, casos: *Sakura Motors, C.A.*, *Automotriz La Concordia, S.A.*, *Hidalgo Motors, C.A.*, *Arquiestructura, C.A.*, y *Bimbo de Venezuela C.A.*, respectivamente). (Resaltado propio)

De modo que, el acto administrativo contentivo de la intimación debe ser claro y preciso, indicando el acto administrativo previo que produjo el tributo, multa o accesorios (Resolución de Imposición de Sanción, Resolución Culminatoria del Sumario, Sentencia entre otros), lo que conduce que no debe ser determinativo, es decir, reflejar nuevos conceptos de pago que no sean los reflejados en el acto administrativo determinativo previamente notificado.

La motivación de la intimación garantiza que cualquier determinación distinta a ala plasmada en el acto administrativo o sentencia de ser el caso y que estando firmes, el contribuyente o sujeto pasivo ejerza su derecho a la defensa.

No obstante, si bien la intimación que se emite de acuerdo al procedimiento bajo estudio, no es objeto de impugnación según lo establece el artículo 224 del COT, por cuanto el procedimiento está conformado por la actuación por parte de la Administración Tributaria tendente a lograr la percepción administrativa de los tributos, multas e intereses que adeudael contribuyente o responsables solidarios, deudas no determinativas, ya que las mismas se fundamentan en el acto previamente determinadas y definitivamente firmes. De modo que, la intimación resulta ser un acto de mero trámite, en consecuencia, no es sujeto a impugnación por los medios que establece el COT[39].

Sin embargo, la actuación desplegada por la Administración Tributaria de alterar o determinar otros conceptos reflejados en el acto administrativo objeto del incumplimiento de los diferentes deberes formales o materiales que establece el COT, debe ser tutelada, no exenta del control jurisdiccional según lo contemplado en el artículo 26 de la Carta Magna[40]:

> En tales supuestos en que la intimación no se limite a compeler al pago de obligaciones previamente determinadas y firmes y contenga una nueva manifestación de voluntad de la Administración Tributaria no conocida por el contribuyente (determinativa de obligaciones tributarias), destinada a producir efectos jurídicos y que, en todo caso, prejuzgará como definitiva, dicho acto no estará, pese a la disposición contenida en el artículo 214 del Código Orgánico Tributario, exento del control jurisdiccional, pues en resguardo del orden constitucional y legal deben preservarse los derechos y garantías del contribuyente a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva. Así se declara. (*Vid*. sentencia Nro. 00859 dictada por esta Sala en fecha 30 de junio de 2011, caso: *Escalante San Cristóbal, C.A.*).

[39] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 00950 de fecha 01 de agosto de 2012 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Agosto/00950-1812-2012-2012-0571.HTML Consultado 24 de abril de 2016

[40] *Ibídem*.

Otro aspecto relevante en los requisitos que debe contener la intimación, es la advertencia sobre el inicio del cobro ejecutivo, lo que hace que el contribuyente este informado o apercibido de los efectos que trae no acreditar el pago total de la deuda en el plazo otorgado. Aunado que la intimación al igual que la intimación que se emite a través del cobro ejecutivo representan un titulo ejecutivo tendiente a que la Administración Tributaria, proceda a embargar los bienes y derechos del deudor o sobre los bienes y derechos del responsable solidario de conformidad con el artículo 28 del COT.

Vistas las generalidades del procedimiento intimatorio, cabe la interrogante ¿si la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares previamente al iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo, debe agotar el procedimiento de intimación?, por cuanto, bajo la figura del juicio ejecutivo prevista en el derogado COT (2001), fue criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que no es necesario agotar la intimación de derechos pendientes, por cuanto una vez manifestada la voluntad de la Administración Tributaria a través de un acto administrativo[41] debidamente notificado, no estabaforzada a agotar previamente el procedimiento de intimación de derechos pendientes, para solicitar la ejecución de los créditos fiscales que de él deriven.

Solo bastará que las obligaciones tributarias sean líquidas y exigibles y a su vez no se encuentren "*suspendidos sus efectos*", para que, en todo caso, adquiera el carácter de título ejecutivo, entendido como aquel que permite directamente promover el proceso de ejecución por tener

[41] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 01575 de fecha 20 de septiembre de 2007 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01575-201212-2012-2012-0115.HTML Consultada en fecha 29 de mayo del 2016

aparejadaeficacia ejecutiva, pues se basta a sí mismo para iniciarlo, sin que el acreedor tenga necesidad de justificar su crédito[42].

No obstante, es de estimar que tal procedimiento de intimación representa para el deudor o responsable solidario una oportunidad sea para pagar, oponerse al pago o prevenir cualquier acción antes de que la División de Cobro Ejecutivo inicie el procedimiento de cobro ejecutivo y en consecuencia, decrete el embargo y el remate de los bienes y derechos propiedad del deudor o responsable solidario.

Es así, como el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), diseñó un instructivo para establecer la forma detallada de aplicar el procedimiento de intimación de las deudas liquidas y exigibles en base a los artículos 221 al 224 del COT (2014)[43], y, con ello, explicar que el Procedimiento de Créditos Fiscales, previsto en el Código de Procedimiento Civil no es aplicable a la materia tributaria regida en el COT (2014) según lo dispuesto en su artículo 346 de las Disposiciones Finales.

Este Instructivo, se encuentra aprobado por el Intendente Nacional de Tributos Internos, Intendente Nacional de Aduanas y el Gerente de Recaudación, quienes tienen la responsabilidad de dictar lineamientos e instrucciones en función de las estrategias de la Administración Aduanera y Tributaria en materia de cobro de deudas tributarias de acuerdo a las normas generales que del instructivo se infieren.

---

[42] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 01844 de fecha 16 de diciembre de 2009, criterio recientemente ratificado en la sentencia N° 00046 de fecha 20 de enero del 2010 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01562-191212-2012-2012-1518.HTML Consultado en fecha 22 de mayo del 2016

[43] Instructivo para Procedimiento de Intimación, Versión 1.0/junio 2015. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). (Anexo)

En este sentido, en revisión de las normas específicas previstas en el referido instructivo, se detalla que para la práctica del procedimiento de intimación se debe cumplir con los siguientes requisitos:

A. Relativas a la deuda del contribuyente:

Aquí, las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduanas Principales, generarán una lista de las deudas liquidas y exigibles de los contribuyentes previo al procedimiento de intimación. La relación debe ser de las deudas depuradas y consolidadas. Las primeras tienen como fin verificar cuales deudas son liquidas y exigibles; revisar si existe alguna condición que pueda incidir en exigir la obligación tributaria a intimar. Para lo cual, deberá entre tantos mecanismos la Administración Tributaria, revisar en los sistemas institucionales si hay algún pago de la obligación por parte del deudor. Si existe solicitud de prescripción y en espera de decisión.

Aunado, verificar si el contribuyente tiene alguna solicitud de fraccionamiento o plazo para el pago de la deuda atrasada. Tramitación de los créditos tributarios a efectos de la compensación de oficio. La interposición de recursos tanto en vía administrativa como judicial, con la suspensión de los efectos acordada. Y, la solicitud de recuperación de tributos o recuperación de pago. Todo ello, con el fin de que exista la certeza de que la obligación está libre de cualquier trámite que pueda afectar la exigibilidad de la deuda.

En lo que respecta a las deudas consolidadas tiene como tarea; que una vez hayan sido depuradas las obligaciones liquidas y exigibles, la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, tendrán la tarea de elaborar y presentar el inventario consolidado por contribuyente sobre el monto depurado y consolidado, determinando el recargo del 10%, el cual

deberá indicarse en el Acta de Intimación como advertencia de la apertura del cobro ejecutivo.

Realizado lo anterior, el instructivo señala la selección de deudas, por parte de las divisiones antes mencionadas en conjunto y con mutuo acuerdo de la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares y con el apoyo del Área Jurídico. La selección deberá hacerse en el transcurso de los cinco primeros días de cada mes. El Instructivo, indica unos criterios a tomar en cuenta para la selección de deudas a saber y las metas establecidas en el Plan Operativo Anual:

a) Monto de la deuda, dando prioridad a los de mayor cuantía
b) Tipo de contribuyente
c) Beneficiarios de incentivos fiscales
d) Existencia de circunstancias y hechos que constituyan riesgos para percibir el monto de la obligación tributaria
e) Tipo de renta

B. Relativas a la Investigación Patrimonial:

En esta fase, la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, cuando haya seleccionado las deudas liquidas y exigibles de los sujetos pasivos, solicitará el inicio de la investigación patrimonial al Área o Dependencia encargada para ello. Debiendo la División especificar en la solicitud la Identificación del deudor o responsables solidarios; la deuda liquida y exigible y la identificación de los actos administrativos que la contienen; el respectivo calculo por concepto de interés moratorios en los casos de tributos dejados de pagar; el cálculo del recargo del 10% sobre el total de la deuda y la indicación de los bienes y derechos del deudor que se conozcan con certeza.

Ahora bien, si el valor estimado en la investigación patrimonial es inferior o menor a la deuda previo a la intimación, la División de Recaudación

y Contribuyentes Especiales, requerirá se decrete medida de prohibición de enajenar y gravar y se acuerden medidas cautelares sobre los bienes ubicados. Igualmente, la división solicitará la aplicación de medidas cautelares, en el caso de existir bienes y derechos del deudor perecederos o corruptibles. Y por otro lado, cuando el deudor sea importador habitual, la Gerencia Regional, solicitará a la Gerencia de Adunas que informen la llegada de próximos embarques consignados a nombre del deudor con el fin de adoptar las medidas cautelares pertinentes.

C. Relativas al Procedimiento de Intimación:

Esta fase, instaura el inicio del procedimiento bajo estudio, los requisitos contentivos del Acta de Intimación y la culminación de dicho procedimiento.

En cuanto al inicio del procedimiento de intimación, el instructivo indica en primer lugar; sobre qué cuales actos se da inicio a la intimación. Especificando, que tal intimación se llevará en aquellos actos administrativos que determinen tributos, multas e intereses que estén líquidos y exigibles, por haberse vencido el plazo legal o judicial sin que el deudor haya pagado, aunado, que no se le haya acordado suspensión de los efectos del acto por parte de la División Jurídica Tributaria o el Área de Apoyo Jurídico. Asimismo, procederá sobre los juicios ejecutivos provenientes de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales deberán ser seleccionados por la División Jurídica Tributario para su conclusión definitiva.

En segundo lugar, se infiere la competencia que recae en las Gerencias Regionales de Tributos Internos y Gerencia de Aduana Principal, para ejecutar el procedimiento de intimación

En tercer lugar; se observa la realización de la investigación patrimonial del deudor previo a la intimación, la cual se hará una vez venza el

plazo legal o judicial para el pago voluntario de la deuda sin que el deudor haya efectuado el pago. Al momento de la solicitud de dicha investigación, si la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales tengan conocimiento con certeza de la existencia de bienes y derechos propiedad del deudor o de los responsables solidarios, deberán informarlo al Área o Dependencia encargada con el fin de agilizar y facilitar la investigación y así intimar en menor lapso de tiempo posible.

Por último, se da la excepción de otorgar fraccionamiento de pago al deudor, cuando esté manifieste a la Administración Tributaria su incapacidad económica para el pago total o parcial, aplicando lo previsto en el artículo 47 del COT.

Con respecto, al Acta de Intimación señala el instructivo los requisitos que debe contener, los cuales son del mismo contenido del artículo 222 del COT (2014). El acta de intimación, surtirá efectos al momento que sea notificada al deudor y ella constituye titulo ejecutivo para proceder contra los bienes del deudor o responsables solidarios. Tal Acta no es sujeta a impugnación de acuerdo a los medios establecidos en el COT.

En la culminación del procedimiento de intimación, se presentan dos situaciones: Una que puede suceder si se constata el pago total de la deuda. Aquí, la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales liquidará y notificará los intereses moratorios y que al ser pagados por el sujeto pasivo termina el procedimiento de intimación con el cierre del expediente de cobro y el envió al archivo.

Y en el caso de verificarse que el pago fue parcial o que el deudor no efectuó pago alguno, la División, deberá:

a) elaborar informe conclusivo de cobro infructuoso, en el cual conste el cálculo de los intereses generados desde el vencimiento del pago en el caso de los tributos pagados.

b) La emisión del acto administrativo que da constancia sea que el deudor no haya pagado o que lo haya realizado parcialmente y en tal razón nace de pleno derecho el 10% del recargo en base a las cantidades o pagadas con el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo.

c) Liquidar la planilla por el concepto del recargo del 10% del monto adeudado.

d) Culmina el procedimiento de intimación con el cierre del expediente de cobro y en consecuencia, remitido a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares.

D. Relativas al expediente de cobro:

El expediente de cobro, es generado y se conforma cuando transcurre el plazo legal para que el deudor pague la obligación tributaria. Y es conformado de acuerdo a los Manuales de Normas y Procedimientos de Conformación de Expedientes en Materia Tributaria y Aduanera. Dicho expediente deberá contener; la identificación del contribuyente o de sus responsables solidarios y sus respectivos domicilios fiscales; el Acta de Intimación debidamente notificada; el informe patrimonial; el informe conclusivo de cobranza; las solicitudes de las medidas cautelares en los casos que la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales la fuese requerido; y, el Acta constitutiva, sus modificaciones y última Asamblea convocada en lo que respecta a las personas jurídicas.

Este expediente se cierra y será remitido al archivo general cuando resulte exitosa la cobranza. **Y, de resultar infructuosa la cobranza se remite a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares o Área de**

Apoyo Jurídico, a los fines del inicio del Procedimiento de cobro ejecutivo.(Resaltado propio)

2.2 Definición del Procedimiento de Cobro Ejecutivo

El acto administrativo de contenido tributario, desde su nacimiento se encuentra investido de la presunción de legalidad, lo que garantiza que ha sido creado con estricto apego a la ley, cumpliendo con todos los requisitos constitucionales y legales para su validez y eficacia. Estas características propias implican que ellos son ejecutables inmediatamente, que de acuerdo a la potestad de ejecución que le otorga el COT (2014) a la Administración Tributaria, no requiere de una autoridad judicial para su efectiva materialización.

En este sentido, el procedimiento de cobro ejecutivo es aquel procedimiento administrativo de ejecución, en el cual la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares adscrita al SENIAT cobra sus deudas de contenido tributario, mediante la intimación debidamente notificada al contribuyente o responsables solidarios, con el fin que paguen las cantidades debidas, garantías o sentencias, y el recargo del 10% que se origina de pleno derecho con el inicio del cobro ejecutivo y que reposa en el acto administrativo y planillas de liquidación emanados por la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, otorgando un plazo de cinco (5) días continuos para el respectivo pago. Y que termina con la emisión de un acto administrativo de proceder a embargar los bienes pertenecientes del deudor o responsable solidario, en caso de no acreditar el pago.

El procedimiento de cobro ejecutivo, es llevado en vía administrativa y ejecutado por la Administración Tributaria, quien actúa como parte y director del procedimiento, no existe un árbitro, juez o mediador en el procedimiento administrativo.

Anteriormente, el artículo 291 del Código Orgánico Tributario (2001) derogado, establecía la figura del juicio ejecutivo para la ejecución del crédito a favor de la administración tributaria, el cual debía solicitarse ante los Tribunal Superiores Contenciosos Tributarios. La interposición del juicio ejecutivo, representaba una excepción a la potestad o prerrogativa de ejecución, fundamentada en la imperiosa necesidad de dar satisfacción a los intereses generales.

Ahora bien, bajo la característica que se desprende del procedimiento de cobro ejecutivo, referente a que el SENIAT es parte y juez en la ejecución del procedimiento a razón de la facultad de ejecución que goza, sin la intervención del poder judicial para ejecutar sus propios actos, pudiera traer como consecuencia, que no se garanticen los derechos fundamentales de los deudores, contribuyentes o responsables solidarios.

Al respecto, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[44], indicó los derechos fundamentales que se derivan del artículo 49 de la Carta Magna y que debe regir los procedimientos en vía administrativa y judicial:

> *Al respecto, se observa que en forma reiterada esta Sala ha sostenido que el debido proceso previsto en el artículo 49 del Texto Fundamental, dentro del cual se encuentran contenidos -entre otros- el derecho a la defensa (numeral 1), es un derecho aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas, teniendo su fundamento en el principio de igualdad ante la Ley, en función del cual las partes deben tener las mismas oportunidades, tanto en la defensa de sus respectivos derechos como en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos.*
>
> *Asimismo, se ha precisado que se trata de un derecho complejo que encierra dentro de sí, un conjunto de garantías que se traducen en una diversidad de derechos para el procesado, entre los que figuran, el derecho a acceder a la justicia, a ser oído, a ejercer los recursos legalmente establecidos, a que la decisión sea adoptada por un órgano competente, independiente e*

[44] Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia Sala Político Administrativa N° 742 de fecha 19 de junio del 2008 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#2 Consultada en fecha 18 de Abril de 2016

> *imparcial, a obtener una resolución de fondo fundada en derecho, a un proceso sin dilaciones indebidas, a la ejecución de las decisiones, entre otros, que se vienen configurando a través de la jurisprudencia. Todos estos derechos se desprenden de la interpretación de los ocho numerales que consagra el artículo 49 de la Carta Fundamental. (Vid. Sentencia Nro. 1.976 del 5 de diciembre de 2007, caso Rosalba Gil Pacheco contra Contralor General de la República).*

En otro fallo, la referida Sala refiriéndose a los numerales 1, 2 y 3 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, indicó que tal contenido prohíbe la actuación arbitraria de la Administración Pública frente a los administrados en la emisión de sus decisiones en sede administrativa o judicial, garantizando su participación en todo el proceso.[45]

En esa misma sentencia, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, hizo alusión a los diferentes derechos que integran el debido proceso de acuerdo al artículo 49 de la Constitución y los que se han venido configurando a través de la jurisprudencia:

> El derecho a la defensa que está dentro del debido proceso, comprende la articulación del proceso legalmente establecido, conocer los cargos objeto de investigación, la posibilidad de acceder al expediente, formular alegatos y exponer defensas y excepciones, derecho a ser oído, obtener una decisión motivada y poder impugnarla, así como ser informado de los recursos pertinentes que puedan interponerse contra el fallo, entre otros derechos que se vienen configurando a través de la jurisprudencia y que se desprenden de la interpretación de la norma supra transcrita. (Vid. Sentencia N° 00163, publicada el 4 de febrero de 2009, caso: Ledis Beatriz Pacheco de Pérez).

Por otro lado, en esa misma sentencia se desprende el criterio de la Sala Constitucional Nº 429, de fecha 5 de abril de 201, sobre los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso:

---

[45] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 00876de fecha 11 de junio del 2014disponible en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/165504-00876-11614-2014-2013-1039.HTML Consultada en fecha 12 de mayo de 2016.

> "(…) esta Sala ha señalado reiteradamente que el derecho a la defensa y el debido proceso constituyen garantías inherentes a la persona humana y, en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos. El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la Ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas (Sentencia nro. 5/2001, del 24 de enero).
>
> Así, el derecho a la defensa debe entenderse como la oportunidad para el encausado o presunto agraviado de que se oigan y analicen oportunamente sus alegatos y pruebas. En consecuencia, existe violación del derecho a la defensa cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación o el ejercicio de sus derechos, o se le prohíbe realizar actividades probatorias. (Sentencia nro. 5/2001, del 24 de enero).(…)". (Resaltado de la cita).

Conforme a los criterios plasmados, se aprecia que los mismos ratifican que todo procedimiento tanto judicial o administrativo, deben garantizar el derecho a la defensa y el debido proceso, por cuanto son inherentes a la persona, al administrado o al contribuyente o responsables solidarios en materia tributaria. Igualmente, corroboran que del debido proceso se derivan derechos fundamentales, tales como: el derecho a la defensa, el derecho a acceder a la justicia, el derecho a ser oído, derecho a ejercer los recursos legalmente establecidos entre otros.

Además, se aprecia que dentro del derecho a la defensa que integra el debido proceso, la persona debe tener participación en el procedimiento que se le sigue, conocer los cargos o el motivo,y de ello tener la posibilidad de acceder al expediente a los fines de formular los argumentos y exponer sus defensas y excepciones, derecho a ser oído, obtener una decisión motivada y poder impugnarla, así como ser informado de los recursos pertinentes que puedan interponerse contra el fallo.

Por consiguiente, en análisis a la estructura del procedimiento de cobro ejecutivo dispuesto en los artículos 290 al 302 del COT, se observa que más allá de tratarse de un procedimiento administrativo, el mismo por su característica principal de ejecución, no otorga el ejercicio del derecho a la

defensa del deudor o responsables solidarios, en el momento de su intimación, puesto que, previamente al inició de dicho cobro ejecutivo, han tenido la oportunidad de ejercer tal derecho.

Hay que recordar, que previo al inicio del procedimiento de cobro ejecutivo, debe ejecutarse el procedimiento de intimación, en el cual el intimado o deudor o responsable solidario podrá ejercer su derecho a la defensa cuando manifieste su voluntad de pagar pero que demuestre a la Administración Tributaria la incapacidad económica que puede tener en ese momento que lo limita al pago de la obligación tributaria sea total o parcial, concediéndole el fraccionamiento de conformidad con el artículo 47 del COT (2014).

Asimismo, ese derecho a la defensa podrá ser accionado cuando el deudor ejerce los diferentes recursos que dispone el COT, una vez sea notificado del acto administrativo que le causa estado o poder tramitar ante la Administración Tributaria: La prescripción, fraccionamiento y plazo de pago, declaratoria de incobrabilidad, compensación, recuperación de tributos o repetición de pago.

De todo lo anterior, y retomado el concepto que se le puede dar al procedimiento de cobro ejecutivo, cabe traer a colación la definición que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia,[46] realizó en cuanto al juicio ejecutivo como; un medio judicial que tiene el acreedor (Sujeto Activo) para hacer efectiva su acreencia, en el derecho tributario, de créditos fiscales, que como todo proceso, presupone una serie de etapas que conllevan a la verificación de los títulos ejecutivos, para su intimación, a la oposición por parte del ejecutado o demandado y/o a la oposición de terceros.

[46] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 1404 de fecha 07 de octubre del 2009 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00707-14710-2010-2009-0830.HTML Consultada en fecha 18 de Abril de 2016.

De modo similar, puede otorgársele al procedimiento de cobro ejecutivo, que es un procedimiento de ejecución por medio del cual la Administración tributaria cobras sus deudas, a través de un proceso administrativo de intimación librado al contribuyente o responsable solidario al pago que se realiza en sede administrativa por la Administración Tributaria quien es parte y director en el procedimiento.

2.2.1 Requisitos del Procedimiento de Cobro Ejecutivo

Los requisitos del procedimiento de cobro ejecutivo,es la existencia de obligaciones liquidas y exigibles, las cuales deben estar contenidas en un acto administrativo derivado de un determinado procedimiento, sea este verificación, determinación y fiscalización, entre otros que establece el COT.

En lectura del artículo 290 del COT, el cobro ejecutivo procede sobre la ejecución de las garantías constituidas sobre los actos administrativos líquidos y exigibles, es decir, sobre aquellas medidas cautelares que la administración tributaria haya decretado en uso de la facultad otorgada en los artículos 131 y 303 del COT a saber:

> **Artículo 131:**
>
> La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:
>
> 5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones establecidas en este Código.

> **Artículo 303:**
>
> La Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aún cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente.

De esta manera, la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares del SENIAT decretará las medidas cautelares que crea necesarias a los fines

de garantizar los interés de la República Bolivariana de Venezuela. Tales Medidas serán expedidas en cualquier momento sea que se esté en la práctica de cualquier procedimiento que regula el COT o cuando en existencia de un acto administrativo tributario originado de alguna sanción, multa, intereses o demás conceptos se le aplique el procedimiento de intimación y la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales la requiera.

Cabe destacar, que las garantías que se encuentren en el momento de proceder al embargo, las mismas serán ejecutadas en primer lugar de conformidad con el artículo 295 del COT.

Igualmente, el cobro ejecutivo será aplicado en aquellas sentencias dictadas por los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, que hayan sido declaradas sin lugar y parcialmente con lugar a favor de la República Bolivariana de Venezuela. Una vez vencido el lapso para el cumplimiento voluntario, sin que el mismo se hubiere producido de acuerdo al contenido del artículo 288 del COT, el tribunal remitirá el expediente al SENIAT a los fines de que ejerza la facultad de ejecución conferida en el COT (2014) en base al procedimiento de cobro ejecutivo.

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[47], Sobre los requisitos o supuestos que debía cumplirse para admitir la demanda de juicio ejecutivo incoada por la República Bolivariana de Venezuela, adujó el criterio que estableció en varias sentencias:

> Igualmente, otro supuesto que debe cumplirse para la admisión de la demanda de juicio ejecutivo es la tenencia de un título ejecutivo el cual comporta a su vez, **la existencia de un acto administrativo contentivo de una obligación líquida y exigible**

[47] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N°. 00525 de fecha 27 de abril del 2011disponible en: http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00525-27411-2011-2010-1028.HTML Consultada en fecha 16 de mayo de 2016.

> **cuyo acreedor sea el Fisco por concepto de tributos, multas e intereses, esto es, que la obligación esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago**. (Vid. Sentencias de esta Sala Nros. 00238 y 00926 de fechas 13 de febrero de 2007 y 6 de agosto de 2008, casos: Operadora Binmariño, C.A. (Bingo Valencia) y Quinta Leonor, C.A., respectivamente). (Resaltado propio)

Tal requisito, se asemeja y concuerdan para que proceda el cobro ejecutivo en cuanto a la existencia de un acto administrativo contentivo de una obligación liquida y exigible a favor de la Administración Tributaria, por concepto de tributos, multas e intereses, donde el plazo para su pago este vencido.

En lo que respecta, a la ejecución de las garantías y sobre las sentencias, no encuadran dentro de los criterios citados, por ser actuaciones de ejecución de la Administración Tributaria nuevas e incorporadas en el vigente COT, las cuales en el juicio ejecutivo no estaban establecidas, ya que esa demanda solo se daba por la existencia de un acto administrativo o por un Acta de Intimación de Pago de Derechos Pendientes que constituía titulo ejecutivo.

2.2.2 Competencia para ejecutar el Procedimiento de Cobro Ejecutivo

La potestad de ejecución le corresponde a la Administración Tributaria, representada en el caso bajo estudio por la División de Cobro Ejecutivo adscrita al SENIAT, la cual fue creada tal como se explicó en el capítulo I, a consecuencia de la figura del procedimiento de cobro ejecutivo, que dentro de sus funciones le corresponde la ejecución de dicho procedimiento.

De modo que, la División de Cobro Ejecutiva, iniciará e impulsará el procedimiento, resolviendo todas las incidencias que se produzcan en el mismo. La Administración Tributaria, ejecutará el cobro ejecutivo de sus propios actos administrativos que tienen carácter de titulo ejecutivos que al

ser notificados y pasado el respectivo lapso para que el contribuyente ejerza los recursos de ley, en los casos de actos administrativos derivados de un procedimiento de verificación, determinación y fiscalización o procedimiento de recaudación por omisión de declaración, podrá dar inició y tramite al cobro ejecutivo, previo al procedimiento de intimación sin la necesidad de acudir a la vía judicial, como anteriormente si lo establecía el derogado Código Orgánico Tributario (2001) en la aplicación del juicio ejecutivo.

En lectura del artículo 290, se desprende que el procedimiento en análisis no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, y que al entrar en vigencia el Código Orgánico Tributario (2014) los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, procedieron a enviar los expedientes concernientes a los juicios ejecutivos y los recursos contencioso tributarios en fase de ejecución forzosa.

En efecto, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[48], se pronunció acerca de la entrada en vigencia del **Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario**, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014 y de la competencia otorgada a la Administración Tributaria para ejecutar el procedimiento de cobro ejecutivo, en los siguientes términos:

> Del análisis del presente asunto, esta Alzada observa que el mismo trata de una demanda de ejecución de créditos fiscales incoada por la representación en juicio del Fisco Nacional, conforme al procedimiento establecido en los artículos 289 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el momento de la interposición de la aludida demanda.
>
> En este sentido, considera necesario esta Alzada trascribir el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República

[48] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 00543 de fecha 12 de mayo del 2015disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/177314-00543-14515-2015-2012-0187.HTML Consultada en fecha 25 de marzo de 2016

Bolivariana de Venezuela de 1999, que consagra el principio de irretroactividad de la Ley en los siguientes términos:

*"**Artículo 24**.- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. **Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso**; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.*

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea". (Resaltado de la Sala).

El citado precepto constitucional, a su vez se encuentra desarrollado en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014, de cuyo texto se lee:

*"**Artículo 8**.- Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*

***Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores**.*

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo". (Resaltado de esta Alzada).

De los artículos anteriormente transcritos, se concluye que las leyes tributarias entran en vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas establezcan y, con relación a las leyes adjetivas o de procedimiento, las mismas tendrán aplicación inmediata **aun durante los procesos que se encuentren en curso**. (*Vid.* sentencias de la Sala Político-Administrativa Nos. 00258 y 0477 de fechas 18 de marzo de 2015 y 29 de abril de 2015, casos: *Industrias Jatu, C.A.* y *Automercado Cosmos*

Fronteras, C.A.; así como el Auto No. 079 del 6 de mayo de 2015, caso: *Industrias Jatu, C.A.*).

Así las cosas, esta Sala debe señalar que el Código Orgánico Tributario de 2014, suprimió la normativa dispuesta en el Título VI, Capítulo II, titulado "*Juicio Ejecutivo*" sustituyéndolo por el "*Cobro Ejecutivo*", cuya competencia para la ejecución y ejecutoriedad de los actos administrativos es ahora de la Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 290 del Código Orgánico Tributario vigente, establece lo que a continuación se transcribe:

"***Artículo 290:*** *El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido este Capítulo.*

La competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias, corresponde a la Administración Tributaria.

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

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

La norma citada dispone que corresponde a la Administración Tributaria iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del cobro ejecutivo; contrario a lo estatuido sobre ese particular los artículos 289 y 290 del Código Orgánico Tributario de 2001, donde el Fisco Nacional iniciaba el juicio ejecutivo mediante escrito ante el tribunal contencioso tributario competente. Por lo tanto, esta Sala advierte la imposibilidad de los Jueces Contenciosos Tributarios de conocer los juicios ejecutivos, en virtud de haber perdido sobrevenidamente **la jurisdicción** para tramitarlos. **Así se establece.**

Además de todo lo antes explicado, el artículo 346 del Código Orgánico Tributario vigente, prevé lo siguiente:

"***Artículo 346***. *No son aplicables a la materia tributaria regida por este Código, las disposiciones relativas al procedimiento de*

ejecución de créditos fiscales establecido en el Código de Procedimiento Civil.

Los juicios ejecutivos que estuvieren pendientes para la fecha de entrada en vigencia de este Código, en los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios, serán remitidos a la Administración Tributaria, para su conclusión definitiva*".* (Resaltado de la Sala).

En atención a la disposición antes transcrita, la cual ordena remitir a la Administración Tributaria todos los juicios ejecutivos que estuvieren pendientes a la fecha de entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario publicado el 18 de noviembre de 2014, así como haber conferido a ésta la "*competencia*" para iniciar, impulsar y resolver todas sus incidencias, en el cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles; esta Máxima Instancia ordena el envío del expediente judicial a la oficina administrativa de la cual emitió el acto, a saber, la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines legales consiguientes. **Así se determina.**

La Sala, en aras de dar cumplimiento al artículo 346 del COT, ordenó remitir el respectivo expediente contentivo del juicio ejecutivo a la División de Recaudación adscrita al SENIAT, que si bien no es la competente para recibir dichos juicios ejecutivos y los diferentes recursos contencioso tributarios, el SENIAT, le corresponde la distribución correcta del expediente, siendo está la División de Cobro Ejecutivo.

En este orden de ideas, en la citada sentencia dela Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ratificó lo que el COT (2014) ordenó y señala en cuanto a la competencia de ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo, que solo le corresponde a la Administración Tributaria, en este caso representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) por ser este el estudiado en la investigación.

2.2.3 Actos Administrativos con cantidades Liquidas y Exigibles

Los actos administrativos tributarios, deben reflejar cantidades liquidas y exigibles por haberse vencido el plazo legal o judicial sin que el deudor haya pagado la obligación tributaria y que no se haya acordado la suspensión de los efectos del acto en vía administrativa o judicial.

Los actos administrativos, deben tener un *cuantum*, una cantidad de dinero determinada; ya que la intimación que se emita en el procedimiento de intimación previo al cobro ejecutivo es una orden de pago y la cual constituye el propio título ejecutivo, como así, sucede con la intimación del cobro ejecutivo, para proceder la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares contra los bienes y derechos del deudor o responsable solidario.

Dentro de los títulos ejecutivos de contenido tributario tenemos: las resoluciones de multas o de imposición de sanción, las resoluciones de sumario administrativo, resolución culminatoria del sumario, las resoluciones de recurso jerárquico, esos actos deben contener cantidades liquidas y exigibles de plazo vencido para su respectivo pago. Esos actos administrativos, serán depuradas, es decir, la Administración Tributaria verificará la condición que incide o afecta la exigibilidad de la obligación tributaria y con ello, determinar cuáles deudas son liquidas y exigibles.

Asimismo, se encuentran las planillas de intereses y ajustes que requieren el pago de inmediato. Las planillas de ajustes son aquellas que se emiten a razón del pagado efectuado por concepto de las sanciones principales pero que requieren un ajuste a la unidad tributaria, vigente para el momento del pago efectivo de conformidad con el Artículo 92 del COT (2014).Este artículo prevé la actualización de la unidad tributaria al momento que se hace efectivo el pago de la sanción, lo que conlleva, que si la sanción fue impuesta en el año 2010 y el contribuyente paga en el banco por qué quedó firme el acto en el 2012, debe actualizarse el valor en bolívares a la unidad tributaria vigente al 2012, a esto se le denomina ajustes de sanciones firmes.

Por otro lado, se encuentran las autoliquidaciones con pago incompleto, son actos de autodeterminación, pero por su naturaleza se presume que contiene datos fieles y exactos de la realidad, hasta prueba en contrario. Por ello, los asimila la ley a los actos de la administración, implican el cobro de una cantidad o cuota de plazo vencido, es decir, no pagada a la fecha en que debía producirse el pago autodeterminado por el contribuyente.

En lo que respecta, a las sentencias que se van ejecutar mediante el procedimiento de cobro ejecutivo, el mismo se ejecutará en primer lugar; una vez el fallo dictado por el Tribunal Superior Contencioso Tributarioeste definitivamente firme, es decir, cuando haya culminado el lapso para accionar el recurso de apelación según el artículo 285 del COT: *"**De las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de la causa**, o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, podrá apelarse dentro del lapso de ocho (8) días de despacho, contados conforme lo establecido en el artículo anterior*."(Resaltado propio)

Las sentencias que podrán ser ejecutadas a través del procedimiento de cobro ejecutivo son las sentencias definitivas, las cuales para su apelación se deberá tomar en cuenta si las mismas fueron emitidas dentro del lapso o fuera del lapso para así proceder a computar el referido lapso de apelación.

En segundo lugar; cuando haya vencido los cinco días continuos para el cumplimiento voluntario los cuales deben ser fijados en el dispositivo de la sentencia de acuerdo al contenido del artículo 287 del COT: *"**Declarado sin lugar o parcialmente con lugar el recurso ejercido, el tribunal fijará en la sentencia un lapso de cinco (5) días continuos, para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario**."* (Subrayado propio)

Ese lapso del cumplimiento voluntario, será computable, culminado el lapso que tiene el Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela para darse por notificado del contenido de la sentencia, el cual es de ocho (8) días hábiles de conformidad con el artículo 84 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, sumados los ocho días del lapso para apelar.

2.2.4 Inicio y Tramite del procedimiento de Cobro Ejecutivo

El procedimiento de cobro ejecutivo, se inicia una vez haya culminado el procedimiento de intimación por parte de la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, que al resultar infructuosa la cobranza que reposa en el informe conclusivo de cobranza, se remita el expediente a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares de acuerdo como lo indica el instructivo de procedimiento de intimación arriba analizado.

la Administración Tributaria, procederá a librar la intimación al deudor o sujeto pasivo o responsables solidarios a los fines que pague las cantidades liquidas y exigibles que estén plasmadas en el acto administrativo contentiva de una Resolución de Imposición de Sanción, Resolución Culminatoria del Sumario, Resolución del recurso jerárquico, las planillas de intereses, así como las planillas de ajustes.

En el caso de la sentencias emitidas por los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, se le indicará al contribuyente o responsable solidario la cantidad que indique el dispositivo del fallo.

Aunado a las cantidades que reflejen los actos administrativos o dispositivos de sentencias, la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares, señalará el recargo de un diez por ciento (10%) de las cantidades que adeude el sujeto pasivo, que previamente se refleja en el acto administrativo y su respectiva planilla que emita la División de

Recaudación y Contribuyentes Especiales en el procedimiento de intimación según el artículo 221 al 224 del COT.

En la intimación emitida por el procedimiento de cobro ejecutivo, el Órgano Administrativo, otorgará un lapso de cinco (5) días continuos, contados a partir de la notificación de la intimación a los fines que el contribuyente pague. La no acreditación constituye que la División de Cobro Ejecutivo, proceda a embargar los bienes y derechos del contribuyente o responsables solidarios.

2.2.4.1 El Embargo

Ahora bien, dispone el COT que si el contribuyente o responsables solidarios no pagan en el referido plazo, la División de Cobro Ejecutivo adscrita al SENIAT, procederá a embargar los bienes y derechos del deudor o sujeto pasivo o responsable solidario, designando a los funcionarios adscritos a la referida División, los cuales llevarán a cabo el embargo y estarán facultados para efectuar las diligencias que crean necesarias a tal fin.

Asimismo, estos funcionarios que practiquen el embargo están en la obligación de levantar las actas que especifiquen los bienes y derechos que sean objeto de embargo y el valor que se le asigne, valor que no puede ser inferior al precio del mercado. Esta acta no requerirá de notificación, pero si podrá emitirse copia simple de la misma a requerimiento del contribuyente.

El embargo a practicar, sobre los bienes y derechos del deudor no podrán exceder del doble de lo adeudado, es decir, que el monto a embargar debe ser calculado en base a la cantidad que refleja el acto administrativo o sentencia o intimación, incluyendo el recargo del 10% producido de pleno derecho por el procedimiento de cobro de ejecución y liquidado en el procedimiento de intimación por parte de la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales. El embargo recaerá sobre los bienes y derechos

del sujeto pasivo o responsable solidario, con la excepción de aquellos que sean inejecutable o inembargables por la ley.

La Administración Tributaria, debe especificar en el embargo que decrete que el mismo es sobre los bienes o derechos de la persona natural o persona jurídica y/o sobre los bienes y derechos de los responsables solidarios de esta última. Que de no encontrarse bienes o derechos del contribuyente se ejecute el embargo sobre aquellas propiedades de sus responsables o representantes solidarios.

Es de acotar, que en algunos casos puede ocurrir que no existan bienes o estos no sean suficientes para cubrir la deuda del contribuyente o responsable solidario, lo cual, la Administración Tributaria, se encuentra facultada de acuerdo al artículo 303 y siguientes de decretar las medidas cautelares concernientes a:

1. Embargo preventivo de bienes muebles y derechos.
2. Retención de bienes muebles.
3. Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles.
4. Suspensión de las devoluciones tributarias o de pago de otra naturaleza que deben realizar entes u órganos públicos a favor de los obligados tributarios.
5. Suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados.

Tales medidas, son dictadas a razón del riesgo para la percepción de los créditos por concepto de tributos, multas, accesorios y demás que adeuda el contribuyente o responsables solidarios. En el caso de no existir como se dijo anteriormente bienes o que los mismos no cubran la deuda, la medida a decretar será la prohibición de enajenar y gravar, que tendrá vigencia hasta que se acredite el pago total o se identifiquen bienes suficientes.

La medida cautelar de prohibición de enajenar y gravar, una vez decretada por la División de Cobro Ejecutivo, adscrita al SENIAT la notificará al Registro o Notarías a los fines de que estampen el sello para impedir la

enajenación o gravamen de los bienes inmuebles del deudor, los cuales serán responsables de los daños y perjuicios que se produzcan por el incumplimiento de la medida decretada por la referida División.

El COT, señala que si existe una garantía para acreditar el pago, la División de Cobro Ejecutivo tendrá que ejecutarla en primer lugar. No obstante, si está es insuficiente o si el deudor lo solicita, podrá optarse por embargar otros bienes o derechos, lo que produce que la garantía prestada quede sin efecto en la parte asegurada por el embargo.

En principio, ordenado el embargo los funcionarios designados para la práctica del mismo se constituirán como depositarios de los bienes, sin embargo, podrán designar al deudor u otras personas legalmente autorizadas para tal fin. Pero de no existir o no poder asistir al sitio de los bienes a embargar, los funcionarios pueden designar como depositarios a personas distintas de forma temporal.

Además, la División de Cobro Ejecutivo debe notificar del embargo practicado al Registro o Notarias del lugar donde este el bien inmueble objeto de embargo con la especificación de sus linderos y demás datos de identificación.

Si entre los bienes embargados, existan bienes corruptibles o perecederos, los funcionarios autorizados en el embargo, ordenarán su venta previa estimación de ellos. Venta que deberá ser anunciada mediante un diario de mayor circulación de la localidad. Pero, si se tratare de bienes que de acuerdo a su naturaleza deben ser vendidos de forma inmediata, la Administración Tributaria omitirá dicha formalidad.

De no ocurrir tal situación, se llevará la adjudicación de los bienes los cuales podrán ser vendidos al que ofrezca mayor precio de contado sobre el precio fijado previa valoración. La percepción de la venta deberá depositarse

en una institución bancaria y se destinará a los fines de la ejecución del crédito o a su devolución de ser el caso.

2.2.4.1.1 Oposición al Embargo

Tercero que alegue ser el tenedor legitimo del bien objeto de embargo, o que afirme que el bien es de su propiedad puede oponerse al embargo hasta el día siguiente de la publicación del único cartel de remate. De esta manera, el embargo podrá ser suspendido si la cosa se encontrare verdaderamente en poder del tercero opositor y presentare prueba fehaciente de la propiedad del bien, mediante un acto jurídico válido.

No obstante, si el deudor se opusiere a lo pretendido y demostrado por el tercero, demostrando con otra prueba fehaciente que el bien es de su propiedad, la División de Cobro Ejecutivo abrirá una articulación probatoria de ocho (8) días, debiendo dictar la decisión al día siguiente. Si la decisión afectaré al tercero podrá accionar en vía jurisdiccional mediante el recurso contencioso tributario.

2.2.4.2 El Remate

Efectuado el embargo, la División de Cobro Ejecutivo designará a los funcionarios expertos para que llevé el respectivo avaluó sobre los bienes objeto de embargo, otorgándole un lapso no mayor de quince (15) días hábiles, computados desde la notificación de su designación.

En este caso, de disconformidad con el informe del avalúo realizado por el funcionario designado por la Administración Tributaria, el deudor puede solicitar un nuevo avalúo, para lo cual deberá correr con el gasto de sus honorarios. Y en el caso de que los avalúos llegarán a presentar diferencias, la División de Cobro Ejecutivo tomará el que refleje mayor valor.

Presentado el informe del avalúo, se procederá a la publicación del único cartel de remate, dentro de los diez (10) siguientes a la consignación

del informe en la página Web del SENIAT, el cual deberá ser consignado en el expediente administrativo aperturado en el procedimiento de cobro ejecutivo por la División de Cobro Ejecutivo del SENIAT.

Las formalidades que debe cumplir el cartel de remate son:

1. Identificación del deudor (a).
2. Identificación de los bienes objeto del remate.
3. Certificación de gravámenes, cuando se trate de bienes inmuebles.
4. El avalúo de los bienes.
5. Base mínima para la aceptación de posturas, la cual no podrá ser inferior a la mitad del avalúo.
6. Lugar, día y hora del remate.

Cumplidas las formalidades anteriores y publicadas el respectivo cartel de remate dentro del lapso dispuesto, la Administración Tributaria procederá a la venta de los bienes o derechos en pública subasta. De darse el caso que los bienes rematados y vendidos no cubran la deuda, la División tiene la facultad de ordenar la práctica de otro embargo complementario para cubrir la totalidad de la deuda.

El bien o derecho se adjudicará al postor que ofrezca una cantidad de contado que esté por encima de la base mínima. El producto de la venta deberá ser depositado en una cuenta bancaria a nombre de la Oficina Nacional del Tesoro para su devolución o pago de las acreencias según sea el caso.

CAPITULO III

MEDIOS DE DEFENSA ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO

Visto el análisis detallado del procedimiento de cobro ejecutivo descrito en el capítulo II de esta investigación, se infiere que el mismo no establece un mecanismo de defensa para que el contribuyente o responsable solidario accione ante tal ejecución. Puesto que tal procedimiento no permite que el deudor ejerza oposición a la intimación que le es practicada, por el contrario la intimación tiene como fin único que el sujeto pasivo pague dentro del lapso de los cinco (5) días continuos contados a partir de su notificación según el artículo 291 del COT, a diferencia del artículo 294 del COT (2001) derogado que le concedía al deudor hacer oposición dentro del lapso otorgado para pagar.

Por consiguiente, el procedimiento con lleva a ejecutar un acto administrativo derivado de alguno de los procedimientos administrativos de primer grado dispuesto en el COT y que una vez es notificado su contenido, el sujeto pasivo cuenta con los recursos administrativos o el recurso judicial para impugnar y solicitar la nulidad absoluta de dicho acto que le causa estado. Ello, representa la forma de accionar y ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva previamente al cobro ejecutivo, pero que al no ser recurrido el acto queda firme lo que lo hace ejecutable de forma inmediata. O que si recurre, sea ante el recurso jerárquico o recurso contencioso tributario, esté resulte declarado sin lugar o parcialmente con lugar, siendo ejecutable a través del procedimiento de cobro ejecutivo.

Pero es necesario, aclarar que de accionar cualquiera de los recursos de ley el contribuyente podrá solicitar la suspensión de los efectos del acto administrativo y que de ser declarada procedente la administración tributaria, no puede aplicar el procedimiento de cobro ejecutivo, hasta que haya

sentencia definitiva que declare sin lugar el recurso o parcialmente con lugar tal como establece el artículo 288 del COT.

Ahora bien, quien suscribe aprecia que si bien es cierto el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo no dispone ningún medio de defensa para su ejecución, también es cierto, que ante tal ejecución la División de Cobro Ejecutivo adscrita al SENIAT puede violentar el debido proceso y el derecho a la defensa obviando alguna fase de dicho procedimiento, ejemplo de esto sucedería si la Administración Tributaria no librará la intimación que cita el artículo 291 del COT o que de librarla la misma mencione un acto administrativo que no haya sido notificado al deudor o que determine una obligación diferente a la que fue determinada en el acto administrativo previamente notificado y objeto de ejecución. Lo que cabe preguntarse ante tal situación con ¿qué medio defensa cuenta el ejecutado?

Por otro lado, puede darse el caso que la Administración Tributaria no aplique previamente el procedimiento de intimación que cita el COT en sus artículos 221 al 224, para el cual el SENIAT diseño el instructivo que establece la forma de efectuar el procedimiento de intimación de las deudas liquidas y exigibles. Instructivo, que ya como se explicó en el capítulo II, permite que la Administración Tributaria a través de la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales de las diferentes Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduanas Principales hagan una evaluación de las deudas liquidas y exigibles de los contribuyentes o responsables solidarios previo al procedimiento de intimación.

Constatar, si existe alguna incidencia para exigir el pago de la obligación tributaria, tales como verificar si el deudor ya acredito el pago en su totalidad o parcialmente. Si el deudor, hizo alguna solicitud de

fraccionamiento o plazo para el pago de la deuda de plazo vencido. Algún trámite de los créditos tributarios a efectos de la compensación de oficio. La interposición de recursos tanto en vía administrativa como judicial, con la suspensión de los efectos acordada. Y, la solicitud de recuperación de tributos o recuperación de pago. Asimismo, realizar la investigación patrimonial del deudor o responsables solidarios a los fines de tener conocimiento que bienes y derechos tienen y si los mismos cubren el total de la deuda.

Este procedimiento de intimación, le otorga la oportunidad al deudor de manifestar en esta etapa su incapacidad económica para el pago total o parcial, para el cual la Administración Tributaria puede otorgarle la posibilidad de un fraccionamiento de pago. De todo lo expuesto, se infiere la importancia de la práctica del procedimiento de intimación del cual se deriva el acta de intimación que constituye título ejecutivo, que de acuerdo al criterio ya citado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en vigencia del COT (2001) derogado, no era necesario agotar la intimación de derechos pendientes,[49]

Es de notar, que el artículo 224 del COT señala textualmente que el acta de intimación librada a razón del procedimiento de intimación no es objeto de impugnación. Sin embargo, si la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales, emita el acta de intimación alterando las obligaciones por los conceptos que en principio fueron determinados y que reposan en el acto administrativo notificado al deudor. O simplemente que determine nuevas obligaciones que no son objeto de ejecución por el hecho de no existir un acto administrativo que lo ampare. Todo lo cual esta acta de intimación con estas características es recurrible en resguardo del debido

[49] Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 01575 de fecha 20 de septiembre de 2007 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01575-201212-2012-2012-0115.HTML Consultada en fecha 24 de junio del 2016

proceso, derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva del contribuyente[50]:

Las anteriores incidencias, conducen a que el contribuyente o responsable solidario se encuentre en una situación de transgresión de sus derechos fundamentales amparados por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 49. De allí, a continuación se hace mención a los diferentes medios de defensa que puede ejercer el sujeto pasivo, deudor o contribuyente o responsable solidario ante las incidencias que en la aplicación del procedimiento de cobro ejecutivo pueden ser objeto y aquellas previas al mismo.

3.1 Recursos previos antes de la ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo

. Los recursos contenciosos han sido definidos por CABANELLAS, G (2004) como[51]: *"Reclamaciones o apelación que se interpone de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración Pública (Las que causan estado y proceden del Poder Ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido"*. O sea que, los recursos representan el medio de defensa de los administrados o particulares cuando se ven afectados sus intereses y derechos mediante la actuación desplegada por la administración en la emisión de actos administrativos.

Por otro lado, ESTRADA, S. [52](...), define los recursos: *"Por lo que los recursos son los medios de impugnación que otorga la ley a las partes y a los*

[50]Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Sala Político Administrativa N° 00950 de fecha 01 de agosto de 2012 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Agosto/00950-1812-2012-2012-0571.HTML Consultado 24 de junio de 2016

[51]CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental.* Argentina. Editorial Heliasta S.R.L., p.341.

[52] LOPEZ, M. *El Recurso Administrativo como Mecanismo de Control de la Administración Pública*. P.224. disponible en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/18.pdf Consultado en fecha 01 de junio del 2016.

terceros para que obtengan, mediante ellos la revocación o modificación de una Resolución o acto administrativo" (Apud. LOPEZ. M.A.). En efecto, los recursos sean estos administrativos o judiciales son mecanismos que se encuentran establecidos en la ley para ser ejercidos por los afectados en aras de buscar la revocación o modificación del acto administrativo ante la autoridad competente.

Estos recursos, son considerados por el autor BREWER, A. (2007)[53], como procedimientos de segundo grado y de impugnación, explicó el referido autor, que el acto administrativo una vez emitido a través de los procedimientos constitutivos y notificado su contenido conducen a su eficacia lo que los hace ejecutables de inmediato. No obstante, no implica que los derechos de los administrados cesen frente a la Administración y a tal razón no puedan ejercer ningún tipo de defensa, sino por el contrario, explica el autor, que el ordenamiento jurídico otorga a los particulares los medios jurídicos para su defensa.

Así pues, en materia tributaria encontramos que el legislador dispuso en el COT (2014) como en los anteriores COT derogados, recursos administrativos como: el recurso jerárquico, recurso de revisión de oficio y recurso de revisión y, en vía jurisdiccional se encuentra el recurso contencioso tributario. Son recursos con los que cuentan los contribuyentes o sujetos pasivos para recurrir las sanciones, multas, u otros conceptos impuestos por el incumplimiento de los deberes formales o materiales tributarios a través de los procedimientos administrativos de primer grado establecidos en el COT.

A continuación, se detallan los mencionados recursos a los fines de analizar cada uno de ellos, como medios de defensa ante los diferentes

[53] BREWER, A. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.* Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.p.325.

actos administrativos tributarios emitidos por el SENIAT como órgano ejecutor de la Administración Tributaria utilizado en la presente investigación.

3.1.1 Recursos Administrativos

Los recursos administrativos tributarios o procedimientos de segundo grado están dispuestos en el COT (2014), en su Título IV: De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos, desde los artículos 246 hasta 262, los cuales se especifican de la siguiente manera:

3.1.1.1 Revisión de Oficio

Este procedimiento representa, un beneficio para el sujeto pasivo, por cuanto la Administración Tributaria puede convalidar en cualquier momento los actos administrativos tributarios que adolezcan de vicios de nulidad relativa, es decir, que sean anulables. Mediante la revisión de oficio, la Administración Tributaria ejerce su poder o facultad de autotutela que ya en el capítulo I, ha sido analizada.

3.1.1.1.1 La Interposición

El procedimiento de revisión, podrá hacerse de oficio por el SENIAT o por solicitud de parte según el artículo 249 y 251 del COT (2014). En la verificación de oficio, la norma indica la revocatoria, el reconocimiento de nulidad absoluta de aquellos actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular. Si se trata de la revisión a solicitud de parte, el contribuyente requerirá la nulidad absoluta o la corrección de errores materiales o de cálculo que adolezca el acto administrativo, debiendo la Administración Tributaria pronunciarse al respecto.

No obstante, se observa del contenido del artículo 248 que el SENIAT, no podrá revocar actos administrativos que determinen tributos y apliquen

sanciones por razones de merito u oportunidad. Por otro lado, el COT, no señala un lapso para su solicitud o recurribilidad, por el contrario, tanto el artículo 247 y 251 indican textualmente: *"…podrán ser revocados en cualquier momento…"* y *"…podrá en cualquier tiempo corregir…"*. Respectivamente.

Para que proceda la nulidad absoluta del acto administrativo, el artículo 250 del COT indica las causales, tales causales, son proporcionadas y adecuadas en base a los casos que dispone la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 19 para la nulidad absoluta de los actos administrativos. Por último, cabe señalar que la nulidad absoluta o relativa está en manos de la autoridad competente que dictó el acto administrativo o por su Superior Jerárquico.

3.1.1.2 Recurso Jerárquico

El recurso jerárquico, se encuentra previsto en el artículo 252 al 262 del COT. La doctrina administrativa ha definido este recurso como la solicitud dirigida al Superior Jerárquico para que revise la decisión impugnada y la revoque o reforme.[54]

3.1.1.2.1 Actos recurribles

De acuerdo al contenido del artículo 252 del COT, se infiere que este recurso es procedente ante aquellos actos administrativos de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten cualquier forma los derechos e intereses legítimos, personales y directos.

En este caso, es necesario establecer que los actos administrativos a que hace mención el artículo referido, deben ser actos administrativos definitivos, es decir, aquellos que después de un procedimiento

[54] COLMENARES, Juan. C. (2011). *El Recurso Jerárquico en Materia Tributaria*. Blog en línea,disponible en: http://valoislamotte.blogspot.com/2011/07/el-recurso-jerarquico-en-materia.html Consultado en fecha 01 de junio del 2016.

administrativo previo aplicado por el SENIAT, son emitidos como la decisión que puede causar estado al contribuyente o responsable solidarios.

Al respecto, el autor García de Enterría y Tomas Ramón Fernández [55](...) definió que el procedimiento administrativo: *"ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente, por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en un orden a la producción de un acto decisorio final" (Apud.* MEIER, H. (2004).). Allí, este último autor, aludió que hay una diferencia entre los actos de trámites y la resolución final. Los primeros, realizan una función instrumental respecto de la resolución final, ambos están articulados a una finalidad, aunque tengan una relativa autonomía y que tal finalidad es la resolución del procedimiento mediante un acto que pone fin al mismo.

Así pues, los actos administrativos que pueden ser recurribles son los que ponen fin al procedimiento administrativo, siendo en materia tributaria los siguientes: Resolución de Imposición de Sanción, Resolución Culminatoria del Sumario, planillas de intereses, planillas de ajustes, Actas de Intimación cuando determinen nuevas cantidades que en principio no hayan sido notificadas.

Sin embargo, es importante señalar que el acto de trámite de contenido tributario recurrible, es el Acta de Reparo que deviene del procedimiento de fiscalización y determinación de conformidad con el artículo 198 del COT, solo, en ese caso es que el cualquier contribuyente podrá recurrir ante la vía administrativa a través del recurso jerárquico o en vía judicial.

3.1.1.2.2 Forma de interposición

[55] MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario.* Caracas. Editorial Melvin C.A. p.350.

De conformidad con el artículo 253 del COT, el recurso jerárquico deberá interponerse mediante un escrito, el cual contendrá las razones de hecho y derecho en que se fundamenta el contribuyente o recurrente para tal interposición. Aunado, a la identificación del Órgano Administrativo que va dirigido, y los datos quien recurre, la identificación del acto administrativo y consignarlo en el momento de la interposición. El contribuyente, tendrá que estar asistido de un profesional del derecho o de cualquier otro profesional afín al área tributaria.

Al respecto, llama la atención a está investigadora, como el legislador incluye otros profesionales en materia tributaria, ya que si bien es cierto, estos pueden conocer y desenvolverse en dicha área como es el caso de los contadores públicos, también es cierto, que lo concerniente a la expresión de las razones de hecho y derecho en las cuales deben reflejarse en el escrito del recurso jerárquico solo le competen a un profesional del derecho. Asimismo, la solicitud de la medida cautelar que puede solicitar el contribuyente a través del recurso jerárquico, solo los abogados están capacitados para fundamentar y demostrar los requisitos para su procedencia. Lo que puede, considerarse que tal asistencia de otros profesionales distintos a los del derecho se debe a algunos recursos que se recurren ante los reparos formulados en los distintos procedimientos de fiscalización y determinación relacionados con la parte contable y en los precios de transferencias, en los cuales la participación de contadores o economistas se hace necesaria.

Además, indica el mencionado artículo, que el recurrente podrá señalar las pruebas, promoverlas que deben ser evacuadas en la oportunidad legal. Y por otro lado, en los casos de verificarse error en la calificación del recurso, la Administración Tributaria le dará la calificación correcta del recurso que se derive del escrito.

3.1.1.2.3 Lapso de interposición y Órgano

Una vez sea notificado, el acto administrativo de contenido tributario (Resolución de Imposición de Sanción, Resolución Culminatoria del Sumario, planillas de intereses, ajustes entre otros), al día siguiente, tiene el contribuyente 25 días hábiles para interponer el recurso jerárquico, ante el órgano el cual emitió el acto administrativo recurrible.

No obstante, es de resaltar que el lapso de interposición del recurso debe tenerse en cuenta para su computó, es decir, si la notificación del acto administrativo es practicado directamente al contribuyente o responsable solidario, este contará con el lapso de los 25 días, de acuerdo al numeral 1 del artículo 172 del COT. Y en el caso de ser practicada la notificación en otra persona adulta que habite o trabaje en el domicilio del contribuyente o responsable, dicha notificación surtirá efecto al quinto día hábil siguiente de verificada en cumplimiento del contenido del artículo 174 del COT.

Ahora bien, si la Oficina de la cual emano el acto administrativo no fuere la máxima autoridad jerárquica, podrá revocar el acto administrativo recurrible o modificarlo de oficio, en el caso que constate que existen errores en los cálculos y errores materiales dentro de los tres días siguientes hábiles siguientes computados a partir de la interposición del recurso. En caso de que sea modificado el acto administrativo de oficio, el recurso continuará su trámite por la parte no modificada.

3.1.1.2.4 Suspensión de los efectos del acto administrativo

El COT vigente trae la particularidad que la interposición del recurso jerárquico no suspende los efectos del acto administrativo, como si lo disponía el COT derogado (2001). De ahí que, el recurrente puede solicitar la suspensión de los efectos del acto administrativo que le causa estado, señalando el artículo 257 del COT, cuando de manera concurrente la ejecución del acto pudiera causarle graves perjuicios y la impugnación se

fundamentaré en la apariencia del buen derecho, requisitos que serán analizados más adelante.

La solicitud, debe ser presentada junto al escrito del recurso jerárquico y acompañando las pruebas que fundamenten la pretensión. Así pues, la Administración Tributaria (SENIAT) deberá pronunciarse ante tal solicitud dentro del lapso previsto para la admisión del recurso jerárquico, es decir, dentro de los tres días a la interposición y solicitud.

Si la Administración Tributaria, suspende parcialmente los efectos del acto recurrido no impide que está exija el pago de la porción no suspendida. La suspensión de los efectos en relación con las sanciones relativas a la clausura del establecimiento, comiso, retención de mercancías, vehículos, aparatos, recipientes entre otros. No se acordará administrativamente.

3.1.1.2.5 Admisión del recurso jerárquico

La admisión será dentro de los tres días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del recurso jerárquico, o sea al día siguiente de los veinticinco días contados desde el día siguiente de la notificación del acto administrativo o al quinto día siguiente de acuerdo a quien se le haya practicado la notificación. En el caso, que la oficina del Seniat, sea distinta de aquella oficina de la que emitió el acto administrativo, el lapso de los tres días se contarán a partir del día siguiente de su recepción.

Para la admisibilidad del recurso jerárquico, el legislador estableció causales de inadmisibilidad como lo son: la falta de cualidad o interés del recurrente; la caducidad del plazo para ejercer el recurso, ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente y la falta de asistencia o representación de abogado o de cualquier profesional afín al área tributaria.

La decisión que emita la Administración Tributaria, por haber encontrado que la interposición del recurso jerárquico, se encuentra inmersa en cualquiera de la causales referidas declarándola inadmisible será recurrible a través del recurso contencioso tributario.

De ser admitido el recurso jerárquico el SENIAT, apertura el respectivo expediente administrativo y abrirá un lapso probatorio que será fijado dependiendo de la importancia y complejidad según el caso el cual no podrá ser menor de quince días hábiles el cual puede ser prorrogable de acuerdo al caso. En lo que respecta al lapso de evacuación no será aperturado el mismo, cuando se trate de asuntos de mero derecho y en aquellos casos que el recurrente no haya aportado o promovido pruebas.

La decisión del recurso jerárquico debe ser emitida por la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegar a la unidad bajo su dependencia, que en lectura de la Providencia SNAT/2015-0009 de fecha 03/02/2015 en la cual Reorganizan las Gerencias Regionales de Tributos Internos de las Regiones en su artículo 3 de la División Jurídica Tributaria adscrita a las Gerencias entre sus funciones de intereses en lo que se analiza encontramos en la numero lo siguiente: *"Recibir, tramitar, sustanciar y elaborar el proyecto de decisión del recurso jerárquico, contra los actos administrativos de contenido tributario… "*

3.1.1.2.6 Decisión del recurso jerárquico

La Administración Tributaria contará con un lapso de sesenta días continuos para decidir el recurso jerárquico, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. En el caso de no abrirse a pruebas, el lapso para decidir se computará, a partir del día siguiente de aquel que la Administración Tributaria incorporé al expediente el auto que declaré no abrir la causa a pruebas.

La decisión deberá estar contenida en una Resolución motivada, en concordancia con el artículo 9 y contener los requisitos que establece el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Indica el artículo 262 del COT, que cumplido el lapso para decidir (60 días hábiles) sin que la Administración Tributaria no hubiera decidido el recurso, se entiende denegado (silencio administrativo), quedando abierta la vía jurisdiccional. El silencio administrativo, de acuerdo a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justiciarepresenta: *"un beneficio del particular, habilita al interesado para que acuda a la jurisdicción contencioso-administrativa, en lugar de esperar indefinidamente una respuesta expresa de la Administración".*[56]Al respecto, Meier H.[57], explicó que la ley establece tal figura en garantía del interesado, ante la falta de actuación de la Administración para resolver en forma oportuna, expresa y motivada lo solicitado por el interesado.

Retomando, lo que establece el artículo 262 del COT, si el recurrente ejerció subsidiariamente el recurso contencioso tributario, la Administración Tributaria está en la obligación de enviarlo al Tribunal competente, no pudiendo emitir resolución alguna cuando vencido el lapso para hacerlo hubiere pronunciamiento alguno y el contribuyente haya intentado el recurso contencioso tributario. La decisión del jerárquico será objeto de recurribilidad ante la vía judicial.

Ahora bien, se puede concluir que el procedimiento administrativo que refleja el recurso jerárquico contemplado en los artículos antes analizados, solo pudieran perjudicar al contribuyente o responsable solidario en la suspensión de los efectos del acto administrativo recurrible, ya que como se

[56] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 636 de fecha 15 de mayo del 2012 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/636-15512-2012-12-0345.HTML Consultada en fecha 9 de junio del 2016.

[57] MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario.* Caracas. Editorial Melvin C.A. p355.

mencionó el COT derogado garantizaba que con la interposición del recurso jerárquico automáticamente se suspendía los efectos del acto administrativo, debiendo actualmente solicitarlo con la interposición del recurso jerárquico.

3.1.2. Recurso Judicial

El COT (2014) dispone el recurso judicial el cual se encuentra en el artículo 266 y lleva como nombre recurso contencioso tributario, es un medio de impugnación de defensa accionado en vía judicial. A continuación se detalla:

3.1.2.1. Recurso Contencioso Tributario

3.1.2.1.1. Actos recurribles

Al igual, que el recurso jerárquico, el recurso contencioso tributario procede contra los actos de efectos particulares, sin la necesidad de ejercer el recurso jerárquico. Asimismo, podrá ser recurrido contra los actos administrativos de efectos particulares que hayan sido recurridos mediante el recurso jerárquico y éste no se hubiese pronunciado al respecto, produciéndose el silencio administrativo. Igualmente, este recurso judicial procede contra las resoluciones que deniegue parcial o totalmente el recurso jerárquico.

El recurso contencioso tributario, puede interponerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito presentado en el ejercicio del recurso jerárquico. Proyectando, lo citado en el COT, se desprende que el contribuyente podrá ejercer el referido recurso en los siguientes casos:

Cuando la Administración, emita resolución mediante el procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones y exija el pago de tributos. La resolución de imposición de sanción producto del incumplimiento de deberes formales o deberes de los agentes de retención y percepción en el procedimiento de verificación. La resolución culminatoria del sumario

culminada en el sumario que se apertura en el procedimiento de fiscalización y determinación. La decisión que fuere parcial o totalmente desfavorable emitida por la Administración Tributaria a razón de la solicitud del contribuyente o responsable solidario de la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones, y recargos o sin que haya decisión a la reclamación.

Por otro lado, se constata el ejercicio del recurso contencioso tributario en contra de la decisión que acuerda o niega la recuperación de tributos o en el caso que la Administración Tributaria no decidiere dentro del lapso la misma, considerándose que ha sido resuelta negativamente, en consecuencia, el contribuyente puede interponer el mencionado recurso. Además, este recurso judicial podrá ser accionado contra la decisión de la oposición interpuesta por el contribuyente por las medidas cautelares que la Administración Tributaria adopte, siendo esta actuación novedosa en el COT (2014).

Es importante, advertir que los actos administrativos que la Administración Tributaria emita deben ser actos definitivos y no de trámite, tal como la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia lo expuso[58]:

> *"De manera que, pese a la universalidad del control contencioso tributario respecto de los actos y actividades realizados por la Administración Fiscal, expresamente reconocido en la normativa rectora del procedimiento impositivo y del contencioso fiscal, el recurso contencioso tributario sólo procede contra los actos definitivos que: comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; afecten en cualquier forma los derechos de los*

[58] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa N° 00523 de fecha 25 de mayo del 2004 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#2 Consultada en fecha 14 de junio del 2016.

administrados; nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, o, impongan intereses, sanciones y otros recargos."

Son actos definitivos, que causan estado con la imposición de una sanción o cualquier concepto que afectan los derechos e intereses de los contribuyentes o responsables solidarios. Los actos de trámite, tal como se explicó en el recurso jerárquico no son recurribles, por cuanto los mismos conducen a formar parte de la decisión final. A excepción de aquellos actos de trámite como lo son las actas de reparo cuando verse sobre aspectos de mero derecho. Y, otra excepción se presenta con el acta de intimación cuando la Administración Tributaria determine nuevas cantidades o modifique el acto originario.[59]

3.1.2.1.2.2.Forma de interposición

El recurso deberá ser presentado mediante escrito en el cual el contribuyente o responsable solidario, expresará las razones de hecho y derecho en que se fundamenta. El escrito, debe reunir los requisitos que establece el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil. Asimismo, debe ser acompañado del documento en que conste el acto administrativo recurrido. Salvo en aquellos casos que haya operado el silencio administrativo, en el cual deberá consignar la prueba de haber presentado el recurso jerárquico, o cualquier petición o reclamación de acuerdo a las previstas en el COT.

3.1.2.1.2.3.Lapso de interposición y Órgano

El contribuyente o responsable solidario, tiene el lapso de 25 días hábiles para interponer el recurso contencioso tributario, computados a partir

[59]Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa N° 00528 de fecha 29 de abril del 2009 disponible en: http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#2 Consultada en fecha 14 de junio del 2016.

del día siguiente de la notificación del acto administrativo, recordando tal como antes se explicó que el lapso va depender de la persona a quien se le practique la notificación por cuanto, si se trata de una persona distinta a la del sujeto pasivo, la notificación surtirá efectos al quinto día hábil siguiente.

Se nota, que el COT en el artículo 268 se refiere a días hábiles para la interposición del recurso y no de despacho, para lo cual la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se pronunció al respecto fundamentada en el criterio de la extinta Corte Suprema de Justicia[60]:

> De los fallos *supra* citados puede deducirse una doctrina judicial bastante homogénea para la cuestión en estudio, que se resume en los siguientes puntos:
>
> 1.- Que el lapso para interponer el recurso contencioso es de naturaleza procesal y, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.
>
> 2.- Que casi todos los lapsos procesales fijados en el Código Orgánico Tributario, se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario; el lapso para apelar del auto de admisión; el lapso para promover y evacuar pruebas y el lapso para apelar de la sentencia definitiva.
>
> 3.- Que el día hábil es aquel en el cual el Tribunal acuerde dar despacho, no siendo computables aquellos en los cuales el Juez decide no despachar, ni los sábados, ni los domingos, ni el Jueves y Viernes Santos, ni los declarados días de fiesta por la Ley de Fiestas Nacionales, ni los declarados no laborables por otras leyes; y
>
> 4.- Que de conformidad con el artículo 5º del Decreto 1.750 de fecha 16 de diciembre de 1982 (Gaceta Oficial Nº 32630 del 23 de diciembre del mismo año), el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario es el distribuidor de las causas tributarias, razón por la cual el cómputo debe hacerse por los días hábiles transcurridos en dicho órgano.
>
> En torno al punto último citado, es oportuno destacar la posición adoptada por el legislador en el Código Orgánico Tributario de 1982, al consagrar el principio de la tutela jurisdiccional plena, privativa del Poder Judicial, desde el inicio del proceso con la interposición del recurso y el cómputo del lapso de

[60] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa N° 00604 de fecha 16 de abril del 2002 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Abril/00604-160402-15525.htm Consultada en fecha 14 de junio del 2016.

> caducidad, de acuerdo con el calendario judicial de los días hábiles transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, distribuidor único de las causas tributarias por disposición expresa del citado artículo 5º del Decreto Nº 1750 de fecha 16/12/82.
>
> Respecto al criterio asumido por el tribunal de la causa, de interpretar que el cómputo del lapso para interponer el recurso contencioso tributario debe hacerse por los días hábiles transcurridos en la Administración, es decir, como si se tratara de un lapso extraprocesal, puede deducirse que viene, quizás, del régimen de impugnación de los actos administrativos en materia de impuesto sobre la renta; el cual existía antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, cuando la Administración, por disposición de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Capítulo II-Del Recurso Contencioso Fiscal), tenía la facultad de examinar si la acción impugnatoria cumplía con los presupuestos que condicionaban su ejercicio, por lo que podía rechazar *in limine* el recurso, es decir, emitía un juicio sobre su admisibilidad.
>
> Sin embargo, la evolución normativa de la legislación tributaria tal y como está contenida en el Código Orgánico Tributario, conduce a la consagración del principio de la tutela jurisdiccional de los actos de la Administración Tributaria, regulada por el principio de la igualdad de las partes y obliga definitivamente a apartarse del criterio de que se trata de un lapso extraprocesal y, en consecuencia, concluir que el cómputo del lapso de interposición del recurso contencioso tributario, se hace por los días hábiles del Tribunal Distribuidor.

Ante el criterio citado, se entiende que el lapso de interposición es por días de despacho y no por días hábiles de la administración, por tratarse de lapsos procesales tal como se desprende del procedimiento que rige el recurso contencioso tributario en sus artículos 266 al 280 del COT, en los cuales los lapsos se computan por días de despacho.

Es de señalar, que si este recurso ha sido ejercido de forma subsidiaria por el contribuyente, el lapso se computa por días hábiles de la administración y que una vez el jerarca emita la resolución del jerárquico, esté enviará el respectivo expediente al Tribunal Superior Contencioso Tributario a los fines de que se pronuncie sobre el recurso contencioso tributario. Y si, ocurriera que el jerarca no resuelva en el lapso de los 60 días hábiles configurándose el silencio administrativo que opera a favor del

contribuyente que conlleva la interposición del recurso contencioso tributario en el lapso de 25 días, computándose su presentación por días de despacho del órgano jurisdiccional tomados de la tablilla que reposa en él.

Esta interposición deviene de la garantía que representa el silencio administrativo que al respecto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia se pronunció[61]:

> Así pues, cuando el administrado ha ejercido el recurso administrativo de reconsideración y ha vencido el lapso que tiene el órgano administrativo que dictó el acto impugnado, sin que dicho órgano se hubiese pronunciado nuevamente, se entiende que lo ha negado y por tanto ha confirmado el acto recurrido, pudiendo así el afectado interponer -en aplicación de lo dispuesto en la norma antes transcrita- el correspondiente recurso administrativo, como lo sería el jerárquico. **También puede darse el supuesto del silencio respecto al recurso jerárquico ejercido, y en este caso, la denegación entendida por el plazo del lapso legal para decidir dicho recurso cobra mayor importancia, al abrirle al afectado el acceso a la vía contencioso-administrativa para que los órganos jurisdiccionales competentes se pronuncie sobre el asunto.**(resaltado y subrayado propio)

En este sentido, el acto administrativo recurrido será objeto de revisión y control por el órgano jurisdiccional a consecuencia de la denegación en vía administrativa.

Otro aspecto importante, es la forma de interposición del recurso contencioso tributario, el cual de acuerdo al artículo 269 del COT podrá ser interpuesto de tres formas; 1. Ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario. 2. Algún Tribunal con competencia territorial del domicilio del contribuyente. Este último, deberá remitirlo dentro de los cinco (5) días

[61] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 654 de fecha 30 de junio del 2000 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM Consultada en fecha 21 de junio del 2016.

siguientes de la presentación del recurso. Y 3. Ante la oficina de la Administración Tributaria que haya emitido el acto administrativo recurrido.

3.1.2.1.2.4 Suspensión de los efectos del acto administrativo

La interposición del recurso contencioso tributario no suspende los efectos del acto, solo si el Tribunal lo acuerda total o parcialmente a solicitud del contribuyente o responsable solidario. Esta medida cautelar será requerida junto al escrito recursivo del recurso contencioso tributario, debiendo alegar el recurrente la causa grave que lo perjudica o si la impugnación del acto administrativo se fundamenta en la apariencia del buen derecho. La procedencia o niegue de la suspensión tal como lo señala el artículo 270 del COT, es objeto de apelación que será oída en el solo efecto devolutivo. En el caso que el Tribunal Contencioso Tributario, decrete parcialmente la suspensión de los efectos del acto, no quiere decir, que la Administración no exija el pago de la porción no suspendida.

La potestad cautelar y la forma de ejercerla por parte del juez tributario, fue señalado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de la siguiente manera[62]:

> *"Pudo observar esta Sala que la finalidad perseguida por la accionante con la acción de amparo cautelar ejercida, tiene como fundamento suspender la ejecución del acto, vale decir, que la Administración Aduanera y Tributaria no pueda exigir el cumplimiento del acto emanado de ella; en este sentido, debe precisarse que tal petición de inadmisibilidad formulada por la accionada, pudo haber sido declarada procedente bajo la vigencia del derogado Código Orgánico Tributario de 1994, que consagraba en su artículo 189, la suspensión opelegis de los efectos del acto recurrido con la interposición del recurso contencioso tributario, en cuyo caso bastaba a los contribuyentes ejercer dicho recurso para enervar la ejecución inminente del acto; sin embargo, tal*

[62] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML Consultada en fecha 21 de junio del 2016.

disposición normativa fue eliminada por el legislador al promulgar el vigente Código Orgánico Tributario (2001), el cual no establece dicho efecto suspensivo para el caso del ejercicio del recurso contencioso tributario.

Conforme con lo anterior y tal como fue decidido por el juez a quo, no bastaba a la sociedad mercantil accionante ejercer la vía ordinaria del recurso contencioso tributario para lograr la suspensión del acto sino que, según la gravedad de la lesión invocada, debía ésta optar por la vía del amparo cautelar, las medidas cautelares innominadas o bien por ambas en forma subsidiaria, tal como lo hizo en el caso de autos; por tales motivos, debe esta alzada concluir en que el pronunciamiento del Tribunal de la causa sobre dicho particular estuvo en todo momento apegado a derecho. Así se declara.(Resaltado propio)

Así pues, el recurrente al interponer el recurso contencioso tributario, solicitará la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto, ya que con la solo interposición del recurso no opera que se suspenda el acto administrativo que causa estado y que ha sido recurrido.

3.1.2.1.2.5 Cuando las partes están a derecho

El contribuyente estará a derecho, desde la fecha de la interposición del recurso contencioso tributario. Sin embargo, si el recurrente ha presentado el referido recurso en forma subsidiaria, una vez el recurso este en el órgano jurisdiccional, esté notificará al recurrente en su domicilio o lugar donde ejerce su industria o comercio. Y en el caso de no ser notificado el recurrente personalmente, procederá la Administración Tributaria a librar cartel de notificación en el que concederá un lapso de diez (10) días de despacho para que el recurrente este a derecho.

La interposición del recurso bajo estudio ante el órgano jurisdiccional, deberá ser notificada a la Administración Tributaria, indicándole el nombre del sujeto pasivo y el acto administrativo objeto de impugnación y solicitando el expediente administrativo a los fines de verificar la actuación de la administración en el procedimiento administrativo practicado al contribuyente que llevó como resultado el acto administrativo recurrido.

3.1.2.1.2.6 Perención de la Instancia

Este COT, cita la perención en su artículo 272, que al igual que lo alude el Código de Procedimiento Civil, la instancia se extingue por el transcurso de un año, sin que la parte recurrente haya impulsado o ejecutado ningún acto del procedimiento.

3.1.2.1.2.7 Admisión del Recurso Contencioso Tributario

Para la admisión del recurso contencioso tributario, el juez procederá a verificar al quinto día de despacho siguiente que conste en autos la última de las notificaciones de ley, si el recurso no se encuentra inmerso en las causales que hace mención el artículo 273 del COT.

La primera causal de inadmisibilidad se encuentra relacionada con la caducidad del plazo para ejercer el recurso. En está, el Tribunal constatará la fecha de la notificación del acto administrativo recurrido para computar los 25 días de despacho y así confirmar si se encuentra dentro del respectivo lapso. Destacando, que ya como anteriormente se señaló, el lapso va depender de la persona a quien haya sido practicada la notificación. Igualmente, si se trata de la interposición por denegación o silencio administrativo, en el cual deberá computarse una vez haya terminado el lapso que le establece el COT para el pronunciamiento del recurso jerárquico (60 días hábiles).

La segunda causal, se refiere a la falta de cualidad o interés del recurrente. Aquí, el Tribunal examinará si el contribuyente manifiesta el interés que tiene en la interposición del recurso, todo lo cual se deriva del documento constitutivo o acta de asamblea que consten el carácter que tiene el recurrente para la interposición del recurso contencioso tributario. Y, la tercera causal es la: *"ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener la capacidad suficiente para comparecer en juicio o por no tener la representación que se*

le atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente."

En este caso, el órgano jurisdiccional examinará si la persona que interpone el referido recurso tiene u ostenta la representación que alega. Y si se trataré de un abogado que actúa como apoderado que en efecto deberá desprenderse del documento poder su representación otorgado por el contribuyente o responsable solidario.

Ahora bien, una vez el juez del Tribunal Superior Contencioso Tributario del domicilio del recurrente revise las causales de inadmisibilidad y no configurándose alguna, admitirá el recurso al quinto día, en este día el representante de la República Bolivariana de Venezuela podrá formular oposición alegando la causal de inadmisibilidad que consideré que incurre el contribuyente en la interposición del recurso contencioso tributario.

De haber oposición, el COT señala la apertura de una articulación probatoria de cuatro días de despacho, para que las partes promuevan y evacuen los medios de pruebas, debiendo el Tribunal pronunciarse al tercer día de despacho siguiente al vencimiento del lapso de promoción y evacuación tal como lo prevé el artículo 274 del COT.

La admisión que emita el Tribunal podrá ser objeto del recurso de apelación dentro de los cinco días de despacho siguiente, la cual será oída en un solo efecto devolutivo y siempre y cuando los representantes de la República hayan hecho oposición a la admisión en el lapso correspondiente. Y si es declarada inadmisible por encontrase inmersa en alguna de las causales antes señaladas, se oirá apelación en ambos efectos, resolviendo la alzada en un lapso de 30 días continuos.

3.1.2.1.2.8 Del lapso de probatorio

El lapso probatorio que establece el COT en su artículo 276, se abre de pleno derecho, para que las partes consignen las pruebas que sean necesarias o ratificar las que hayan sido promovidas en la interposición del recurso dentro de los diez días de despacho siguientes en que inicia el lapso probatorio. Una vez culminado el mencionado lapso se dejará transcurrir tres días para que las partes ejerzan oposición a las pruebas consignadas por las mismas y terminado esté lapso, el Tribunal se pronunciará sobre la admisibilidad de las pruebas. Es de señalar que el COT indica que las partes podrán promover cualquier medio probatorio en base al principio de libertad probatorio, sin embargo, alude dos excepciones: del juramento y de la confesión de los funcionarios (as).

En este sentido, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[63], se pronunció sobre el principio o sistema de libertad de los medios de pruebas explicando:

> "Por su parte, indicó la representación fiscal que la sentenciadora "*de manera acertada dio cabal cumplimiento a las normas que regulan los medios probatorios fundamentalmente en lo atinente a las copias simples y a los documentos emanados de terceros previstos en la norma procesal correspondiente, garantizando el derecho a las partes en la etapa probatoria a través del principio de control y contradicción*".
>
> Tomando en cuenta el planteamiento anterior, esta Alzada considera preciso destacar -como se ha señalado en anteriores fallos (*Vid.* Sent. N° 5.475 del 4 de agosto de 2005, caso: *Said José Mijova Juárez*, ratificada en las sentencias de esta Sala bajo los Nros. 14 de fecha 10 de enero de 2007, caso: *Contraloría General de la República*; y 14 del 9 de enero de 2008, caso: *Línea Aérea de Servicio Ejecutivo Regional Laser, C.A. (LASER)* que conforme al pacífico criterio sostenido por la doctrina nacional, el llamado principio o sistema de libertad de los medios de prueba es absolutamente incompatible con cualquier intención o tendencia

[63] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa N° 01350 de fecha 13 de noviembre del 2012 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01350-131112-2012-2011-0712.HTML Consultada en fecha 20 de junio del 2016.

restrictiva de admisibilidad del medio probatorio seleccionado por las partes, con excepción de aquellos legalmente prohibidos o que resulten inconducentes para la demostración de sus pretensiones; principio que se deduce del texto expresamente consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, que señala:

*"**Artículo 395.-** Son medios de prueba admisibles en cualquier juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República.*

Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez".

Vinculado directamente con lo anterior, destaca la previsión contenida en el artículo 398 *eiusdem*, alusiva al principio de la libertad de admisión, conforme al cual el Juez, dentro del término señalado,*"...**providenciará los escritos de pruebas, admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales e impertinentes**...* ".

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, expresa la libertad para que el recurrente consigne el medio probatorio idóneo, legal y pertinente, que se evaluará en la admisión de las pruebas. Y aquellas pruebas que sean admitidas y las inadmisibles, ambas decisiones serán objeto de apelación en un lapso de cinco días de despacho siguiente al pronunciamiento de ello y oídas en un solo efecto devolutivo.

Otro punto, de destacar es el lapso de veinte días de despacho que indica el artículo 278 para la evacuación de las pruebas. No obstante, se desprende que se aplicará lo previsto en el artículo 400 del Código de Procedimiento Civil, cuando deban evacuarse algunas mediante comisión a otro tribunal. Asimismo, el legislador estableció que el tribunal podrá dar comisión para los juzgados que le sean inferiores a la Jurisdicción Contencioso Tributario, para que practiquen cualquier diligencia de sustanciación o de ejecución. Deja, claro el COT que el órgano judicial

tendrán por regla lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil, el Código Civil y otras leyes.

3.1.2.1.2.9 De los informes

Los informes representan en materia tributaria como la contestación de la demanda en el procedimiento ordinario por parte de los representantes de la República Bolivariana de Venezuela, ya que dan su opinión y argumentación en base a los alegatos expuestos por el recurrente. Igualmente, el recurrente puede presenta su escrito de informes en el que ratifica lo alegado en su escrito recursivo y lo solicitado en su petitorio. El COT en su artículo 281 dispone: *"Al decimoquinto día de despacho siguiente al vencimiento del lapso probatorio, las partes presentarán los informes correspondientes, dentro de las horas que despache el Tribunal."*

Si ambas partes consignan informes, señala el COT que se apertura un lapso de ocho días de despacho siguientes a la presentación de estos para que las partes realicen observaciones escritas sobre los informes. Estos informes y observaciones cuando así lo considere necesario el Tribunal serán presentados de forma expresa breve y oral.

3.1.2.1.2.10 Del auto para mejor proveer

En fundamento con el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil, el juez podrá dictar auto para mejor proveer, definido por Cabanellas, G. (2004) [64] como: *"El dictado por los jueces, conclusos ya y terminados los autos, con objeto de practicar alguna diligencia que estiman necesaria para resolver la cuestión con mayor garantía de acierto."* El auto para mejor proveer, representa el instrumento de ayuda para que el juez pueda resolver con claridad y precisión cuando no conste en el expediente las pruebas necesarias para decidir.

[64] CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental.* Argentina. Editorial Heliasta S.R.L., p.43.

El lapso para evacuar las pruebas solicitadas a través del auto para mejor proveer, no podrá exceder de quince días de despacho, el cual empezará a computarse cuando conste en autos las notificaciones que haya librado el tribunal.

3.1.2.1.2.11 De la sentencia

El artículo 284 del COT, prevé que terminado el lapso de informe o cumplido el lapso establecido en el auto para mejor proveer, el juez dictará el fallo dentro de los sesenta días continuos siguientes y que podrá ser diferido por un lapso que no excederá de 30 días continuos.

Ahora bien, si el fallo es dictado dentro del lapso de los sesenta días continuos, deberá el tribunal dejar transcurrir íntegramente el mismo a los efectos de la apelación. Hay que señalar, que las partes podrán consignar escrito de apelación dentro del lapso de los sesenta días cuando el tribunal haya emitido el fallo, aclarando que el lapso de los ocho días de apelación, se computará transcurrido íntegramente los sesenta días para dictar sentencia definitiva, luego empezará a contarse una vez conste en autos las ultimas de las notificaciones de ley, los 8 días continuos del término de la distancia, más los ocho días para tener por notificado al Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela de acuerdo al artículo 86 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República Bolivariana de Venezuela, los ocho días que establece el artículo 285 el COT para apelar.

Sin embargo, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[65], señaló que las actuaciones que realicen los abogados representantes que actúan en nombre de la República Bolivariana de

[65] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa N° 02980 de fecha 20 de diciembre de 2006, y Sala Político-Administrativa N° 00778 de fecha 03 de junio de 2009, y Sala Constitucional N° 1108 de fecha 4 de noviembre de 2010,en el cual se precisó que el alcance de las prerrogativas procesales abarca cualquier modalidad de procedimientos especiales contenciosos, vale decir, al contencioso tributario. Disponible en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00253-12313-2013-2012-1437.HTML Consultada el 25 de mayo de 2016.

Venezuela en base al poder sustituido por el SENIAT, otorgado por el Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela, hace que el tribunal no deba esperar que se practique la notificación del Procurador que se ordena en la emisión de la sentencia, lo que con lleva que terminado el lapso de los sesenta días, se compute los ocho días para tenerlo como notificado al Procurador, más los ocho días para apelar.

Este COT a comparación del COT del 2001, trae la particularidad que en el dispositivo el juez fijará el cumplimiento voluntario en un lapso de cinco días continuos que se computará vencido los ocho días para apelar. Y que vencido el lapso para el cumplimiento voluntario, el Tribunal enviará el expediente a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares adscrita al SENIAT a los fines que ejecute forzosamente la sentencia a través del procedimiento de cobro ejecutivo explicado en el capítulo II de la presente investigación.

Así pues, se concluye que el recurso contencioso tributario representa el mecanismo de defensa para los contribuyentes o responsables solidarios cuando los actos administrativos de contenido tributario menoscaben sus intereses y derechos.

3.2. Amparo Constitucional

El amparo constitucional se encuentra regulado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, y de acuerdo a la definición de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[66], constituye un mecanismo de defensa ante la violación de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Bolivariana de Venezuela:

[66]Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 462 de fecha 06 de abril del 2001 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/462-060401-00-0900%20.HTM Consultada en fecha 25 de junio del 2016.

"...Entonces, el amparo constituye un mecanismo para proteger la situación jurídica de un ciudadano, desde la perspectiva del goce y ejercicio de los derechos fundamentales, que el acuerdo social ha incorporado a la constitución para garantizar el orden político y la paz ciudadana. Luego, esta protección, que se extiende a los intereses difusos o colectivos (en el artículo 26 de la Constitución se expresa que toda persona tiene derecho de acceder a los órganos de la administración de justicia, incluso para hacer valer los derechos e intereses colectivos o difusos) en la medida que sean expresión de derechos fundamentales, no tiene por objeto el reconocimiento de la existencia de los valores constitucionales, sino restituir en su goce y ejercicio a la persona afectada.

En otras palabras, la situación jurídica del ciudadano es un concepto complejo, en el que destacan derechos y deberes, pero la acción de amparo tutela un aspecto de la situación jurídica del ciudadano que son sus derechos fundamentales, pues la defensa de los derechos subjetivos -diferentes a los derechos fundamentales y las libertades públicas- y los intereses legítimos, se realiza mediante recursos administrativos y acciones judiciales. Por ejemplo, no es lo mismo negar la posibilidad a un ciudadano de tener la condición de propietario, que una discusión acerca de la titularidad de un bien entre particulares, cuya protección se ejerce mediante una acción judicial específica: la reinvindicación. Pero, si se niega a un ciudadano su derecho a defender su propiedad, se le niega un derecho fundamental, cuyo goce y ejercicio debe ser restituido.

De allí, se desprende la finalidad que tiene la figura del amparo constitucional, que busca el restablecimiento de la situación jurídica infringida de un determinado ciudadano. Dejando claro, el criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que se tutela bajo el amparo constitucional derechos fundamentales del agraviado y no derechos subjetivos que son accionados a través de los recursos ordinarios que dispone la ley.

En otra sentencia, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se refirió a la naturaleza del amparo constitucional a saber: [67]

[67] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 654 de fecha 30 de junio del 2000 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM Consultada en fecha 25 de junio del 2016.

> 7.- De acuerdo a su naturaleza, (…) el amparo constitucional es una acción restablecedora, en virtud de que su objetivo es proteger los derechos y garantías constitucionales, de manera que cuando éstos son violados o amenazados de violación dicha acción funciona para impedir un daño o restablecer la situación jurídica infringida, o una similar a ésta. De esta manera es claro que a través del amparo constitucional no se reclama el incumplimiento de alguna obligación, sino la amenaza de lesión o la violación de derechos o garantías constitucionales.

Por lo tanto, queda claro que este mecanismo de defensa debe ser accionado cuando se violen los derechos fundamentales a los fines de evitar un daño o restablecer la situación que conduce a la transgresión de los derechos y garantías de una persona natural o jurídica, no buscando el cumplimiento de una obligación, ni mucho menos la nulidad de un acto administrativo.

Por otro lado, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia explicó el carácter extraordinario que tiene el amparo constitucional y de ahí, el uso irracional del mismo cuando existen recursos ordinarios establecidos en los ordenamientos jurídicos que permiten la restitución de la situación jurídica presuntamente transgredida. [68] En este mismo orden y sentencia, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, citó el criterio N° 446 emitido por ella, en fecha 24 de marzo del 2004 que señala:

> "*Importante es recalcar, que de conformidad con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, entre ellos los de la jurisdicción contencioso tributaria, son competentes para restablecer las situaciones jurídicas infringidas por las acciones u omisiones de la Administración Pública, incluso por la violación o amenaza a derechos o garantías constitucionales, y esta Sala, en diversos fallos, ha precisado que la vía idónea para el*

---

[68] Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012 disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML

Consultada en fecha 25 de junio del 2016.

cuestionamiento de la constitucionalidad de los actos administrativos es el recurso de nulidad, en el cual, además de la pretensión principal, el recurrente puede solicitar la tutela cautelar que estime necesaria… (Subrayado propio)

No obstante lo anterior, esta Sala, en prudente ejercicio de la jurisdicción constitucional, con base en los artículos 257 y 335 de la Carta Magna, vista la afectación del orden público constitucional, como resultado de la recaudación de un tributo en violación a los derechos y garantías constitucionales de propiedad y legalidad tributaria, lo cual vulnera, además, principios que inspiran el ordenamiento jurídico, en cuyo marco se desarrollan las relaciones entre los particulares y el Estado (cfr. fallo n° 1419 del 10 de agosto de 2001, caso: Gerardo Antonio Barrios Caldera), la Sala, cautelarmente, mantendrá los efectos del fallo apelado, esto es, la ineficacia de la liquidación de porcentajes correspondientes a la contribución por concepto de paro forzoso, de los meses marzo y siguientes de 2003, contenida en la planilla de liquidación n° 07056703, suscrita por el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, hasta que la accionante ejerza el recurso previsto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, para lo cual se entenderá reabierto el lapso establecido en el artículo 261 eiusdem, a partir de la notificación de la presente decisión".

De esta manera, se interpreta que la Jurisdicción Contenciosa Tributaria es competente para pronunciarse ante la transgresión de los derechos o garantías constitucionales de las cuales pueda ser objeto un contribuyente o responsable solidario por parte de la Administración Tributaria, como específicamente puede ocurrir ante la actuación desplegada por la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares en la práctica del procedimiento de cobro ejecutivo violentando el debido proceso que del mismo se deriva. Al igual, emitiendo la intimación y determinando obligaciones que no concuerden con las obligaciones que del acto administrativo en principio haya sido notificado y otras incidencias que puede presentarse, lo cual deberá verificarse si violentan los derechos fundamentales del deudor a los fines de restablecer la situación jurídica infringida.

Hay que tomar en cuenta, que en el caso de las incidencias antes referidas no existe un recurso ordinario que disponga el COT, lo que hace

que el deudor que sea objeto de esas actuaciones por parte de la Administración Tributaria proceda a ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva a través del amparo constitucional. Por otra parte, es de interpretar que si bien en el caso que por errónea actuación el sujeto pasivo accione el amparo constitucional debiendo ejercer algún recurso ordinario de los citados en esta investigación, el órgano jurisdiccional en aras de la jurisdicción constitucional de acuerdo a los artículos 257 y 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, decrete medida cautelar contentiva de la suspensión de los efectos del acto administrativo hasta que el recurrente interponga el recurso contencioso tributario, reaperturando el lapso para su respectiva interposición[69]

[69]Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional N° 2342 de fecha 14 de diciembre del 2006 disponible en: http://historico.tsj.gov.ve/decisiones/scon/diciembre/2342-141206-06-1358.HTM Consultada en fecha 25 de junio del 2016.

CONCLUSIONES

La potestad de ejecución de la Administración Tributaria analizada bajo el órgano ejecutor denominado Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se encuentra Constitucionalmente y legalmente establecida, ya que tal actuación que este órgano ejerce está enmarcada bajo el principio de legalidad.

La excepción de la ejecución forzosa que señala el artículo 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y que se configuraba en el COT (2001) derogado, cuandola Administración Tributaria no podía ejecutar sus propios actos administrativos de contenido tributario, debiendo acudir al órgano jurisdiccional a los fines de solicitar la ejecución del crédito liquido y exigible que adeudaba el contribuyente o responsable solidario, no es una excepción, por cuanto el COT (2014) de acuerdo al artículo 290 la ejecución de las obligaciones liquidas y exigibles, la ejecución de garantía constituida a favor de la República Bolivariana de Venezuela en su condición de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y los diferentes fallos emitidos por los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios serán ejecutados por la Administración Tributaria mediante el Cobro ejecutivo.

El SENIAT, como órgano ejecutor de la Administración Tributaria ha extendido la potestad de ejecución a la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares, la cual fue creada con el objeto de llevar a cabo el procedimiento de cobro ejecutivo y adoptar las medidas cautelares que considere necesarias cuando exista riesgo en la percepción de los intereses de la República Bolivariana de Venezuela. La División adscrita al SENIAT, está dotada de funciones que permiten la eficacia del cobro ejecutivo y que garantizan la acreditación de las obligaciones liquidas y exigibles de los contribuyentes, para lograr las metas pautadas en el sistema de recaudación.

Las Administraciones Tributarias de los países como: Chile, Colombia, Perú, Bolivia y Ecuador, regulan en sus Códigos Tributarios las potestades de autotutela, actuación de oficio, sancionatoria y la facultad de ejecución, incorporadas en los diferentes procedimientos administrativos como es el de resaltar el cobro ejecutivo, siendo un mecanismo que lograr el pago de las obligaciones tributarias por parte de los deudores o sujetos pasivos, llevado a través de los órganos ejecutores de las Administraciones Tributarias. Esas potestades y en especial la potestad de ejecución son semejantes a la que establece el COT (2014) que regula la materia tributaria venezolana.

El procedimiento administrativo de intimación que dispone el artículo 221 y siguientes del COT (2014) al cual el SENIAT diseñó un instructivo para que las diferentes Gerencias Regionales Tributarias y de Aduana Principal, lleven a cabo el mencionado procedimiento, aunado a dejar claro que no se aplicará supletoriamente el Código de Procedimiento Civil. Debe ser aplicado previamente al cobro ejecutivo, por cuanto en base a este procedimiento de intimación, la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales realiza un análisis de la obligación liquida y exigible que posee el contribuyente y de allí constatar si existe alguna condición que haga que no sea ejecutable la deuda.

De la aplicación del procedimiento, puede tener plena seguridad la Administración Tributaria de los bienes y derechos que ostenta y son de propiedad del contribuyente o responsable tributario y si los mismos cubre la cantidad de la obligación liquida y exigible, todo lo cual se infiere de la investigación patrimonial que solicita la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales al Área encargada para tal fin. Este procedimiento de intimación trae consigo de acuerdo al procedimiento diseñado en el instructivo la ventaja de que el deudor manifieste su voluntad de pagar la obligación, pero que por su incapacidad económica la puede efectuarla, concediéndole en este caso la Administración Tributaria un fraccionamiento de pago.

De los resultados de la investigación patrimonial, hará que el SENIAT, emita el acta de intimación la cual debe cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 222 del COT, y que de ser infructuoso el cobró, la Administración elaborara un informe que refleje el cálculo de los intereses causados desde el vencimiento del plazo para el pago de los tributos pagados. Asimismo, conduce a la emisión del acto administrativo que deja constancia del cobro infructuoso de ser el caso o si hubo pago parcial, causando de pleno derecho el 10% del recargo de las cantidades no pagadas y como consecuencia el inicio de cobro ejecutivo.

La División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares, al momento de ejecutar el acto administrativo contentivo de la obligación liquida y exigible, la cual también se sustenta en el acta de intimación librada y practicada de acuerdo al procedimiento de intimación que constituye titulo ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o responsable solidario, cuenta con el expediente administrativo contentivo de la información patrimonial del deudor, lo que significa que ya existe referencia de la situación patrimonial del deudor y que garantiza la ejecución de la obligación tributaria.

El procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, tiene una estructura de sustanciación, intimación y ejecución, lo que no permite que el contribuyente ejerza su derecho a la defensa, por tratarse de un procedimiento de ejecución, ejercicio del derecho a la defensa lo otorga el COT (2014) en los procedimientos administrativos de primer grado, es decir, aquellos, practicados por la Administración Tributaria para la constatación de los deberes formales, materiales entre otros que debe cumplir el sujeto pasivo. El cobro ejecutivo, solo permite la posibilidad del pago de la obligación tributaria que se le intima por segunda oportunidad.

En los mecanismos de defensa que puedan accionar los ejecutados en la practica del cobro ejecutivo por parte de la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares, el COT (2014), no señala alguno, solo permite la defensa previamente a la ejecución mediante los recursos administrativos: Revisión de Oficio y el recurso jerárquico que son interpuestos en vía administrativa y que buscan la nulidad absoluta o relativa del acto administrativo que le causa estado. Y el recurso contencioso tributario, ejercido en vía jurisdiccional mediante escrito el cual podrá ser acompañado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo, al igual que el recurso jerárquico.

El decreto de la medida cautelar requerida por el recurrente sea en vía administrativa o judicial, trae como consecuencia, que la División de Recaudación y Contribuyentes Especiales en la fase depurativa que señala el instructivo del Procedimiento de Intimación, observe que se encuentra una condición que hace que no pueda exigirse el pago de la obligación liquida y exigible y con ello que la División de Cobro Ejecutivo no ejecute al contribuyente o responsable solidario, hasta tanto no emita la Resolución del Jerárquico o sentencia definitiva el Tribunal Superior Contencioso Tributario que declare sin lugar, o parcialmente sin lugar el respectivo recurso.

En la práctica del procedimiento de intimación previo al cobro ejecutivo, pueden surgir incidencias que hacen que el contribuyente ejerza su derecho a la defensa a través de los citados recursos, tal es el caso de la emisión del acta de intimación de la cual se derive que la administración tributaria altere o determine cantidades que no correspondan con las obligaciones que reposen en el acto administrativo de efectos particulares notificado.

Otro caso, se refleja que en la práctica del procedimiento de cobro ejecutivo la Administración Tributaria no haya aplicado el procedimiento de

intimación de acuerdo a lo establecido en el COT y en el instructivo creado por ella, el cual se interpreta que debe ejecutarse previamente al cobro ejecutivo. Asimismo, la situación que se pueda generar en que la División de Cobro Ejecutivo omita la intimación que este procedimiento exige. O el hecho que emitida refleje otras cantidades que no se encuentren en el acto administrativo objeto de ejecución. Así pues, la posibilidad de que el contribuyente o responsable solidario, acuda a ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva que establece el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, mediante el amparo constitucional regulado en la Ley Orgánicade Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

Este mecanismo de defensa, ha sido diseñado a los fines de restablecer la situación jurídica que puede ser objeto un ciudadano, cuando son transgredidos sus derechos fundamentales que acuerda la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,no buscando la nulidad del acto administrativo de contenido tributario, ni el cumplimiento de alguna obligación. De esta manera, debe ejercerse logrando y solicitando el restablecimiento de la situación jurídica violentada y no obviando los recursos ordinarios que señala la ley especial de acuerdo a la materia.

En materia tributaria, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha dejado claro el objeto del amparo constitucional, aunado que existiendo recursos ordinarios deben recurrirse y que en alguno de los casos haya violación en estos procedimientos se ejerza el amparo. Asimismo, el hecho que aún en los casos del inapropiado ejercicio del amparo constitucional, la jurisdicción contenciosa tributaria en aras de la tutela judicial efectiva, deberá analizar la situación jurídica que condujo al contribuyente o responsable solidario, para que en base a ello, en primer lugar declare inadmisible el amparo constitucional por existir recursos ordinarios que buscan la nulidad absoluta del acto administrativo.

Además, el Tribunal Contencioso Tributario podrá acordar la suspensión de los efectos del acto administrativo y reaperturar el lapso para ejercer el respectivo recurso contencioso tributario cuando haya caducado el lapso para su interposición.

Por último, cabe señalar que aún cuando existen mecanismos de defensa para ejercer su derecho a la defensa y solicitar la nulidad del acto administrativo y la solicitud de la suspensión de los efectos de ese acto, el procedimiento que refleja el recurso contencioso tributario no garantiza una celeridad procesal para que el contribuyente no sea ejecutado por la Administración Tributaria, ya que este, el pronunciamiento de la suspensión de los efectos la hace el Juez Superior Contencioso Tributario al momento de la Admisión, es decir, desde de la interposición del recurso hasta la admisión se computa un tiempo fatal para el recurrente, lo que conllevaría a que sea ejecutado en ese lapso por la Administración Tributaria.

REFERENCIAS

BREWER, A.R. (2000). *La Constitución de 1999*. Caracas. Editorial Arte.

BREWER, A. (2004). *La Potestad Correctiva de la Administración Pública*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

BREWER, A.R. (2005). *Derecho Administrativo.* Caracas. Editorial Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia.

BREWER, A.R. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

BREWER, A.R. (2009). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental.* Argentina. Editorial Heliasta S.R.L.

MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario.* Caracas. Editorial Melvin C.A.

ROJAS, J.D. (2004). *Los Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador como Limites de la Potestad Administrativa Sancionatoria*. Caracas. Ediciones Paredes.

Páginas Web

Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre del 2001, consultado en fecha 23 de marzo del 2016, disponible en: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf

Código Orgánico Tributario (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18 de noviembre del 2014, consultado en fecha 23 de marzo del 2016, disponible en: http://www.asambleanacional.gob.ve/uploads/documentos/doc_fac3915e241d8fbbcca30bca09f324a8a1304fad.pdf

Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013, publicado en el Diario Oficial El Peruano en fecha 21 de abril del 2013, DECRETA: Artículo 1°.- Texto Único Ordenado del Código Tributario. Apruébese el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario que consta de un Título Preliminar con dieciséis (16) Normas, cuatro (4) Libros, doscientos cinco (205) Artículos, setenta y tres (73) Disposiciones Finales, veintisiete (27) Disposiciones Transitorias y tres (3) Tablas de Infracciones y Sanciones. Artículo 2°.- Deróguese el Decreto Supremo Nº 135-99-EF,disponible, https://ciatorgpublic.sharepoint.com/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc={3FA4993D-03B4-4466-97B2-31531D998ED7}&file=EcCodigoTributario.doc&action=default

Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en Lisboa Portugal, celebrada en fecha 24 al 27 de octubre del 2011, consultada en fecha 02 de junio del 2016, disponible en:file:///C:/Users/walter/Downloads/1-1_Francia%20(2).pdf.

Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en Lisboa Portugal, celebrada en fecha 24 al 27 de octubre del 2011,consultada en fecha 19 de mayo del 2016, disponible en: http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1684-ponencias-conferencia-2011.html.

COLMENARES, Juan. C. (2011). *El Recurso Jerárquico en Materia Tributaria.* Blog en línea,consultado en fecha 01 de junio del 2016, disponible en: http://valoislamotte.blogspot.com/2011/07/el-recurso-jerarquico-en-materia.html.

Decreto con Fuerza de Ley Nº 7 de fecha 30 de septiembre de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, disponible http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley.htm980

Decreto N° 624 de fecha 30 de marzo de 1989, expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.consultada en fecha 22 de Mayo del 2016, disponible http://www.dian.gov.co/contenidos/servicios/publicaciones.html

Decreto Ley Nº 830 Sobre Código Tributario, Publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974. Incluye Ley 20.899 que simplifica el sistema de

tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de 08 de febrero de 2016, consultado en fecha 20 de mayo del 2016, disponible en: https://ciatorg-public.sharepoint.com/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc={3FA4993D-03B4-4466-97B2-31531D998ED7}&file=Ec-CodigoTributario.doc&action=default.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.320 Caracas 08 de noviembre del 2001, consultada en fecha 15 de febrero del 2016, disponible en: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/06SOMOS_SENIAT/6.3NORMATIVA/6.3.1LEY_SENIAT/6.3.1LEY_SENIAT.pdf

LOPEZ, M. *El Recurso Administrativo como Mecanismo de Control de la Administración Pública*. P.224, consultado en fecha 01 de junio del 2016, disponible en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/18.pdf

Revista de Derecho Vol. XX- N° 2- Diciembre 2007, paginas 69-94, consultada en fecha 19 de mayo del 2016, disponible en: http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502007000200004

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
SENIAT
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS
RIF: G-20000303-0

INSTRUCTIVO PARA PROCEDIMIENTO DE INTIMACIÓN

Versión 1.0 / Junio 2015

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS SENIAT INTENDENCIA NACIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS G-20000303-0

INTENDENTE NACIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA FINANZAS Y BANCA PÚBLICA SENIAT INTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS

INTENDENTE NACIONAL DE ADUANAS (E)

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE FINANZAS SENIAT GERENCIA DE RECAUDACIÓN

GERENTE DE RECAUDACIÓN

GENERAL

Establecer las disposiciones generales a seguir por las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduana Principal, para llevar a cabo el procedimiento de intimación de las deudas liquidas y exigibles, a los efectos de cumplir con lo establecido en los artículos 221 al 224 en concordancia con el segundo párrafo del artículo 346 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

ESPECÍFICOS

a. Incrementar la recaudación por concepto de la cobranza efectiva de las deudas líquidas y exigibles.

b. Proveer a los funcionarios de un instrumento normativo establecido para el adecuado cumplimiento y aplicación de los lineamientos del procedimiento de intimación.

c. Servir como instrumento de control para la revisión objetiva y metódica que realicen, en el cumplimiento de sus funciones, la Oficina de Auditoria Interna, la Contraloría General de la República o cualquier otro ente contralor.

1. Es responsabilidad de la Intendencia Nacional de Tributos Internos y de la Intendencia Nacional de Aduanas:
    a. Dictar lineamientos e instrucciones, conjunta o separadamente, en función de las estrategias de la Administración Aduanera y Tributaria, en materia de cobro de deudas tributarias.
    b. Controlar el cumplimiento de la normativa legal y del presente instructivo por parte del nivel operativo.
2. Es responsabilidad de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, sus Sectores y Unidades, y de las Gerencias de Aduana Principal, a través de las Divisiones y Áreas competentes:
    a. Ejecutar el procedimiento de intimación, cumpliendo con lo establecido en el presente Instructivo.
    b. Depurar y consolidar la relación de deudas líquidas y exigibles por contribuyente.
    c. Organizar equipos de trabajo competentes, para ejecutar la cobranza de las deudas tributarias a través del procedimiento de la intimación al pago.
    d. Aplicar los criterios establecidos para la selección de los contribuyentes a intimar, así como seguir los lineamientos estratégicos emanados de la Intendencia de adscripción y de la Gerencia de Recaudación.
    e. Activar mecanismos de cooperación entre las Gerencias que faciliten y garanticen el oportuno suministro e intercambio de información para la ejecución del procedimiento de intimación.
3. Es responsabilidad de la Gerencia de Recaudación:
    a. Remitir el presente Instructivo, con sus anexos, a las Gerencias Regionales de Tributos Internos y Gerencias de Aduana Principal.
    b. Realizar el seguimiento, control y evaluación del procedimiento de intimación aplicado por el Nivel Operativo y prestarle el debido apoyo técnico en la materia.

A. RELATIVAS A LA DEUDA DEL CONTRIBUYENTE

Las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduana Principal generarán una relación de deudas líquidas y exigibles, previamente depuradas y consolidadas por contribuyente, para aplicar el procedimiento de intimación (Normas Generales, Punto 2, Letra b.).

Los pasos a seguir son los siguientes:

1. DEUDAS DEPURADAS

   Depuración de las deudas, para determinar cuáles son líquidas y exigibles.

   En este sentido, se deberá verificar si existe alguna condición que incida o afecte la exigibilidad de la obligación tributaria a intimar, tal como:

   a. Pago de la deuda reflejado en los sistemas institucionales.
   b. Solicitud de prescripción pendiente por decisión.
   c. Solicitud de fraccionamiento y plazo para el pago de deudas atrasadas.
   d. Que la deuda se encuentre en proceso de declaratoria de incobrabilidad.
   e. Existencia de créditos tributarios a efectos de la compensación de oficio.
   f. Que el contribuyente haya opuesto la compensación.
   g. Interposición de recursos, con suspensión de los efectos acordada.
   h. Que el contribuyente haya interpuesto alguna solicitud de recuperación de tributos o repetición de pago.
   i. Las mercancías que se encuentren en estado de abandono en las Aduanas, y que hayan sido rematadas, adjudicadas o destruidas, se aplicará la extinción de la obligación conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley Orgánica de Aduanas.
   j. Cualquier otro trámite que pudiera afectar la exigibilidad de la deuda.

2. DEUDAS CONSOLIDADAS

   Una vez depuradas, las deudas líquidas y exigibles deberán ser consolidadas por contribuyente. Las Divisiones de Recaudación y de Contribuyentes Especiales se encargarán de elaborar y presentar el inventario consolidado por contribuyente.

Sobre el monto depurado y consolidado, se determinará el recargo del 10%, y el monto resultante será indicado en el Acta de Intimación, como advertencia de que el mismo es un pago que se genera de pleno derecho con el inicio del cobro ejecutivo.

Cuando se trate de deudas por el concepto de multas que estén expresadas en unidades tributarias (U.T.), se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente.

3. SELECCIÓN DE DEUDAS

A partir del inventario consolidado de las deudas líquidas y exigibles por contribuyente, las Divisiones de Recaudación y de Contribuyentes Especiales deberán seleccionar, de manera conjunta y de mutuo acuerdo con la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares y con el Área de Apoyo Jurídico, según corresponda, las deudas líquidas y exigibles que se intimarán, tomando en cuenta las decisiones gerenciales.

Dicha selección se deberá efectuar por período mensual, en el transcurso de los cinco (5) primeros días de cada mes.

Los criterios para la selección, a efecto de establecer las prioridades para intimar, serían los siguientes, no excluyentes y sin orden de prelación:

a) Monto de la deuda, dando prioridad a los de mayor cuantía.
b) Tipo de contribuyente (ordinario, especial, importador o exportador habitual u ocasional).
c) Beneficiario de incentivos fiscales.
d) Existencia de circunstancias o hechos que constituyan riesgos para percibir el monto de la obligación tributaria.
e) Tipo de renta.

Esta selección deberá considerar, de igual manera, las metas establecidas en el Plan Operativo Anual.

B. RELATIVAS A LA INVESTIGACION PATRIMONIAL

Una vez seleccionadas las deudas líquidas y exigibles de los sujetos pasivos a intimar, se solicitará el inicio de la investigación patrimonial correspondiente al Área o Dependencia encargada de realizar la referida investigación.

1. La solicitud debe contener:

   a. Identificación del deudor y, en los casos que proceda, la de los responsables solidarios.
   b. Monto de la deuda liquida y exigible e identificación de los actos que la contiene.
   c. Cálculo de los intereses moratorios, en los casos de tributos dejados de pagar hasta la fecha que se está solicitando la investigación patrimonial.
   d. Cálculo del recargo del 10% sobre el total de la deuda señalada en el Punto b.
   e. Indicación de bienes y derechos del deudor o responsables solidarios cuya existencia se conozca con certeza.

2. En función al resultado de la investigación patrimonial, cuando el valor estimado de los bienes y derechos del deudor o responsable(s) solidario(s) sea inferior al monto adeudado, previo a la intimación se solicitará a la Dependencia que corresponda que se dicte medida general de prohibición de enajenar y gravar, y que se acuerden medidas cautelares sobre los bienes ubicados.

3. En el caso de informe parcial de investigación patrimonial contentivo de bienes y derechos del deudor o responsable(s) solidario(s) que sean perecederos o corruptibles, previo a la intimación se solicitará a la Dependencia que corresponda que se acuerden medidas cautelares sobre los mismos.

4. En el caso que el deudor sea importador habitual, la Gerencia Regional, el Sector o la Unidad, deberá solicitar a las Gerencias de Aduana Principal que les notifiquen la llegada de próximos embarques consignados a nombre del deudor, con la finalidad de solicitar la adopción de medidas cautelares sobre estas mercancías en la Aduana donde esté importando el contribuyente, de conformidad con el artículo 303 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

C. RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE INTIMACIÓN

1. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE INTIMACIÓN

1.1. La intimación se iniciará en los siguientes casos:

a. Aquellos actos administrativos que determinen tributos, multas e intereses que se encuentren líquidos y exigibles, por haberse vencido el plazo legal o judicial sin que el sujeto pasivo haya pagado y que no se le haya acordado suspensión de los efectos del acto por parte de la División Jurídica Tributaria o el Área de Apoyo Jurídico.

b. Los que provengan de juicios ejecutivos remitidos por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, seleccionados por el Área de Apoyo Jurídico y la División Jurídica Tributario para su conclusión definitiva.

1.2. El procedimiento de intimación será llevado a cabo en las Gerencias Regionales de Tributos Internos y Gerencias de Aduana Principal en las siguientes dependencias:

GERENCIAS REGIONALES DE TRIBUTOS INTERNOS	**SEDES**	• **División de Recaudación** • **División de Contribuyentes Especiales / Sujetos Pasivos Especiales**
	SECTORES / UNIDADES	• **Área de Recaudación** • **Área de Contribuyentes Especiales**
GERENCIAS DE ADUANA PRINCIPAL	**SEDES**	• **División de Recaudación**

1.3. Previo al inicio del procedimiento de intimación se deberá realizar la investigación patrimonial, una vez vencido el plazo legal o judicial para el pago voluntario de la deuda sin que éste se haya efectuado. En aquellos casos en los cuales se conozca, previamente y con certeza, de la existencia de bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios, se deberá informar de dicha existencia al momento de solicitar la investigación patrimonial, a fin de agilizarla y facilitar su ejecución, para intimar en el menor lapso de tiempo posible.

1.4. En casos excepcionales en los que el contribuyente manifieste la voluntad de pagar, pero demuestre a la Administración Aduanera y Tributaria su incapacidad económica para efectuar el pago, parcial o total, se podrán conceder fraccionamientos y plazos de conformidad con lo establecido en el artículo 47 del Código Orgánico Tributario. En este caso, el Área responsable del control y seguimiento deberá velar por:

a. El cálculo de los intereses de financiamiento sobre el monto financiado.
b. La constitución de las garantías que cubran los derechos del Fisco.
c. El pago puntual de las deudas.

1.5. En caso de incumplimiento de las condiciones del convenimiento de fraccionamiento y plazo para el pago, éste quedará sin efecto y será exigible el pago del monto total adeudado. Se deberá iniciar el procedimiento de intimación.

2. ACTA DE INTIMACIÓN

2.1. Se efectuará la intimación al deudor mediante Acta debidamente elaborada, la cual deberá ser notificada para que surta efectos jurídicos, según el Modelo de Acta de Intimación contenida en el Anexo del Instructivo.

2.2. El Acta de Intimación deberá contener:

a. Identificación del deudor, y en su caso, de los responsables solidarios, con indicación del domicilio fiscal.
b. Monto adeudado de los tributos, multas e intereses, con la identificación de los actos administrativos, de acuerdo al modelo de Acta de Intimación contenida en el Anexo de este Instructivo.
c. Advertencia de la iniciación del cobro ejecutivo en caso de no efectuar el pago total de la deuda en el plazo establecido de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de la notificación del acta de intimación, con la indicación del monto que corresponde al pago de un recargo, generado de pleno derecho, equivalente al diez por ciento (10%) del monto adeudado.
d. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

2.3. El acta de intimación debidamente notificada, constituye titulo ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios.

2.4. El acta de intimación no estará sujeta a impugnación por los medios establecidos en el Código Orgánico Tributario.

3. CULMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INTIMACIÓN

3.1. Al sexto (6^{to}) día hábil de notificada el acta de intimación, se deberá verificar el cumplimiento del pago total del monto adeudado mediante consulta en los sistemas institucionales del Servicio.

3.2. Los pagos totales y parciales deberán ser conciliados y debidamente registrados en los auxiliares contables correspondientes y las respectivas planillas deberán ser incorporadas al expediente de cobro.

3.3. De verificarse pago total de la deuda, se deberá liquidar y notificar los intereses moratorios causados desde el vencimiento del plazo para el pago en el caso de los tributos pagados. Una vez verificado el pago de estos intereses, culminará el procedimiento de intimación con el cierre del expediente de cobro y su envío a Archivo.

3.4. En aquellos casos en los que se verifique que el pago fue parcial o que no hubo pago, se deberá:

a. Elaborar informe conclusivo de cobro infructuoso, donde se refleje el cálculo de los intereses moratorios causados desde el vencimiento del plazo para el pago en el caso de los tributos pagados.
b. Emitir acto administrativo mediante el cual se deja constancia de que, motivado a que no se efectuó pago total de la deuda o que el mismo fue parcial, se causa de pleno derecho el 10% de recargo por las cantidades no pagadas con el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo.
c. Liquidar las planillas correspondientes al recargo equivalente al diez por ciento (10%) del monto adeudado. A tal efecto, se empleará la forma 977 para las liquidaciones manuales y para las electrónicas la forma 99977.
d. Culmina el procedimiento de intimación con el cierre del expediente de cobro, debidamente conformado, y su respectiva remisión a la División de Cobro Ejecutivo y

Medidas Cautelares o al Área de Apoyo Jurídico, según corresponda, para el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo.

D. RELATIVAS AL EXPEDIENTE DE COBRO

1. El expediente de cobro se genera en la División o Área de Recaudación y División de Contribuyentes Especiales o Sujetos Pasivos Especiales, una vez que transcurre el plazo legal para que el deudor cumpla con el pago de las obligaciones tributarias.

2. Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el pago, se abre la conformación del expediente de cobro, de acuerdo a lo establecido en los Manuales de Normas y Procedimientos de Conformación de Expedientes en Materia Tributaria y Aduanera.

3. El expediente de cobro deberá contener básicamente:

   a. Identificación del deudor, y en su caso, de los responsables solidarios, con indicación del domicilio fiscal.
   b. Acta de intimación debidamente notificada.
   c. Informe de investigación patrimonial.
   d. Informe conclusivo de cobranza, exitosa o infructuosa según el resultado del cobro.
   e. Solicitud de medidas cautelares y de prohibición de enajenar y gravar, en los casos en los que hayan sido requeridas a la Dependencia correspondiente.
   f. Acta constitutiva, sus modificaciones y última asamblea convocada, en todos los casos referidos a persona jurídica.

4. De acuerdo al resultado de la cobranza, una vez verificado el cumplimiento del pago total del monto adeudado mediante consulta en los sistemas institucionales del Servicio al sexto (6^{to}) día hábil de notificada el acta de intimación, se cierra el expediente de cobro y se deberá remitir a:

   a. Archivo general, de resultar exitosa la cobranza.
   b. División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares o Área de Apoyo Jurídico, según corresponda, para el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo, de resultar infructuosa la cobranza.

5. Los expedientes que se remitan para la ejecución del procedimiento de cobro ejecutivo deberán estar debidamente conformados, según lo establecido en los Manuales de Normas y Procedimientos de Conformación de Expedientes en Materia Tributaria y Aduanera.

RESPONSABLE	PASO Nº	ACCIÓN
- División de Recaudación - División de Contribuyentes Especiales / Sujetos Pasivos Especiales - Área de Recaudación	1	Depura y consolida las obligaciones tributarias para determinar deudas líquidas y exigibles.
	2	Elabora inventario consolidado de deudas líquidas y exigibles por contribuyente.
	3	Revisa y selecciona las deudas para proceder a intimar a los contribuyentes, según decisiones gerenciales, de mutuo acuerdo con la División de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares y con el Área de Apoyo Jurídico, siguiendo los criterios de selección.
	4	Activa el Procedimiento de Investigación Patrimonial. Solicita por escrito al Área correspondiente.
	5	Consulta pago de la deuda en los sistemas institucionales mientras se desarrolla la investigación patrimonial: 5.1. *Se efectuó pago total de la deuda:* solicita finalización de la investigación patrimonial. Va a los Pasos 8.1. y 9.1. 5.2. *Se efectuó pago parcial o no hubo pago:* espera resultado de la investigación patrimonial. Continúa al Paso 6.
	6	Elabora Acta de Intimación. Se suscribe por el funcionario competente.
	7	Notifica el Acta de Intimación y se incorpora al expediente de cobro.
	8	Al sexto (6^{to}) día hábil de la notificación del Acta, consulta pago de la deuda en los sistemas institucionales:

8.1. *Se efectuó pago:*

8.1.1. Concilia, de ser el caso, y descarga las planillas en los sistemas del Servicio.

8.1.2. Registra los pagos en el Auxiliar Contable.

8.1.3. Liquida y notifica los intereses moratorios causados desde el vencimiento del plazo para el pago en el caso de los tributos pagados. Gestiona su cobranza.

8.1.4. Va al Paso 9.1.

8.2. *No se efectuó pago:* Va al Paso 9.2.

9 Activa el procedimiento de cierre y envío de expediente de cobro:

9.1. *Si el pago fue total:* se envía expediente a archivo.

9.2. *Si el pago fue parcial o no hubo pago:*

9.2.1. Liquida y notifica los intereses moratorios causados desde el vencimiento del plazo para el pago, en el caso de tributos pagados.

9.2.2. Liquida las planillas correspondientes al 10% de recargo por las cantidades adeudadas, que se causa de pleno derecho por el inicio del cobro ejecutivo sobre las cantidades no pagadas, una vez emitida la Providencia Administrativa que da inicio a dicho cobro ejecutivo.

9.2.3. Remite expediente a la unidad competente para dar inicio al procedimiento de cobro ejecutivo sobre las cantidades dejadas de pagar.

FORMATOS MODELO

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
SENIAT
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS

SNAT/INTI/GRTI/R___/(DR) o (DCE)/2015-_____

Lugar, fecha

INTIMACIÓN AL PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria "SENIAT", por órgano de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región _____, en ejercicio de la atribución conferida en los artículos 131 numeral 1, 221 al 224 del Código Orgánico Tributario vigente, en concordancia con lo establecido en el artículo 4 numerales 7, 9 y 14 literal a de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria "SENIAT", en los artículos 93 numerales 1 y 3, 97 numerales 2, 3 y 6, y 102 numerales 2 y 8 de la Resolución N° 32 de fecha 24/03/1995, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 4.881 Extraordinario de fecha 29/03/1995 "Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria "SENIAT", y en el artículo 2 numerales 7, 8 y 13 de la Providencia Administrativa SNAT/2015-0009 de fecha 03/02/2015, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 40.598 de fecha 09/02/2015, procede formalmente a requerirle al contribuyente / responsable solidario _____ , inscrito en el Registro Único de Información Fiscal RIF N°_____, ubicado en _____(dirección completa)_____ , el pago de las deudas tributarias a favor de la República Bolivariana de Venezuela detalladas a continuación:

Acto Administrativo			Planilla N°	Período / Ejercicio	Monto (Bs.)			
Identificación Plena (nomenclatura)	Fecha de Emisión	Fecha de la Notificación			Impuesto	Multa	Interés	Total
TOTAL DEUDA								

La cantidad de _____(monto total en letras)_____ (Bs._____), deberá ser pagada ante una Oficina Receptora de Fondos Nacionales dentro del plazo de cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de la fecha de la presente notificación, o comprobar haber pagado ante la División de (Recaudación) / (Contribuyentes Especiales) de esta Gerencia Regional, ubicada en _____(dirección completa)_____ .

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
SENIAT
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS

SNAT/INTI/GRTI/R___/(DR) o (DCE)/2015-_____

La falta de pago de las referidas deudas tributarias dentro del plazo ut supra indicado dará lugar al inicio del procedimiento de cobro ejecutivo, de conformidad con lo previsto en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, lo cual genera de pleno derecho el pago de un recargo de _____(monto en letras)_____ Bs. (_____), equivalente al diez por ciento (10%) del monto total adeudado antes indicado y la inclusión de los intereses moratorios que se generen durante dicho procedimiento de cobro ejecutivo hasta la extinción total de la deuda.

La presente intimación constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no se encuentra sujeta a impugnación.

Se hacen tres (3) ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto, los cuales el contribuyente firma como constancia de haber sido notificado, de acuerdo con lo establecido en los artículos 171 y 172 eiusdem, quedando en su poder uno (1) de los mismos y dos (2) para el control de la Administración Aduanera y Tributaria.

(firma)
_____
Nombre Completo
Cargo (Jefe de la División de Recaudación / de Contribuyentes Especiales)
Oficio de Designación
[Sello de la División]

Identificación del deudor
Responsable Solidario
Representante Legal
Nombre y Apellido (letra legible): _____
Cédula de Identidad: _____
RIF: _____
Fecha: _____
Hora: _____
Firma:_____

Identificación del Funcionario
Nombre y Apellido (letra legible): _____
Cédula de Identidad: _____
RIF: _____
Fecha: _____
Hora: _____
Firma:_____

Iniciales de los responsables

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
SENIAT
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS

SNAT/INA/GAP___/DR/2015-_____

Lugar, fecha

INTIMACIÓN AL PAGO DE DERECHOS PENDIENTES

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria "SENIAT", por órgano de la Gerencia de Aduana Principal _____, en ejercicio de la atribución conferida en los artículos 131, numeral 1, 221 al 224 del Código Orgánico Tributario vigente, en concordancia con lo establecido en el artículo 4 numerales 7, 9 y 14 literal a de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria "SENIAT", en el artículo 126, numeral 2, de la Resolución N° 32 de fecha 24/03/1995, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 4.881 Extraordinario de fecha 29/03/1995 "Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria "SENIAT", y en el artículo 7, numeral 17, de la Providencia Administrativa SNAT/2015-0009 de fecha 03/02/2015, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 40.598 de fecha 09/02/2015, procede formalmente a requerirle al contribuyente / responsable solidario _____ , inscrito en el Registro Único de Información Fiscal RIF N°_____, ubicado en __(dirección completa)___, el pago de los derechos pendientes a favor de la República Bolivariana de Venezuela detallados a continuación:

Acto Administrativo			DUA / DIA		Planilla N°	Período / Ejercicio	Monto (Bs.)			
Identificación Plena (nomenclatura)	Fecha de Emisión	Fecha de Notificación	Número	Fecha de Emisión			Impuesto	Multa	Interés	Total
TOTAL DEUDA										

La cantidad de _____(monto total en letras)_____ (Bs._____), deberá ser pagada ante una Oficina Receptora de Fondos Nacionales dentro del plazo de cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de la fecha de la presente notificación, o comprobar haber pagado ante la División de Recaudación de esta Gerencia de Aduana Principal, ubicada en _____(dirección completa)_____ .

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
SENIAT
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS

SNAT/INA/GAP___/DR/2015-_____

La falta de pago de los referidos derechos pendientes dentro del plazo ut supra indicado dará lugar al inicio del procedimiento de cobro ejecutivo, de conformidad con lo previsto en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, lo cual genera de pleno derecho el pago de un recargo de _____(monto en letras)_____ Bs. (_____), equivalente al diez por ciento (10%) del monto total adeudado antes indicado y la inclusión de los intereses moratorios que se generen durante dicho procedimiento de cobro ejecutivo hasta la extinción total de la deuda.

La presente intimación constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no se encuentra sujeta a impugnación.

Se hacen tres (3) ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto, los cuales el contribuyente firma como constancia de haber sido notificado, de acuerdo con lo establecido en los artículos 171 y 172 eiusdem, quedando en su poder uno (1) de los mismos y dos (2) para el control de la Administración Aduanera y Tributaria.

(firma)

_____

Nombre Completo
Gerente de Aduana Principal de _____
Providencia _____
[Sello de la Gerencia]

Identificación del Deudor
Responsable Solidario
Representante Legal
Nombre y Apellido (letra legible): _____
Cédula de Identidad: _____
RIF: _____
Fecha: _____
Hora: _____
Firma:_____

Identificación del Funcionario

Nombre y Apellido (letra legible): _____
Cédula de Identidad: _____
RIF: _____
Fecha: _____
Hora: _____
Firma:_____

Iniciales de los responsables

GENERAL

Establecer las disposiciones generales a seguir por las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduana Principal, para llevar a cabo el procedimiento de intimación de las deudas liquidas y exigibles, a los efectos de cumplir con lo establecido en los artículos 221 al 224 en concordancia con el segundo párrafo del artículo 346 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

ESPECÍFICOS

a. Incrementar la recaudación por concepto de la cobranza efectiva de las deudas líquidas y exigibles.

b. Proveer a los funcionarios de un instrumento normativo establecido para el adecuado cumplimiento y aplicación de los lineamientos del procedimiento de intimación.

c. Servir como instrumento de control para la revisión objetiva y metódica que realicen, en el cumplimiento de sus funciones, la Oficina de Auditoria Interna, la Contraloría General de la República o cualquier otro ente contralor.