

Publicado en el libro: Leonardo Palacios Márquez, Serviliano Abache Carvajal, Juan Manuel Albacete (Coordinadores), *Derecho tributario contemporáneo: Libro homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, ISBN 978-980-365-473-3, Caracas 2019

SOBRE LA NO EXIGIBILIDAD DE TRIBUTOS QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

Allan R. Brewer-Carías

La Administración Tributaria conforme al artículo 290 del Código Orgánico Tributario, sólo puede proceder al cobro ejecutivo de tributos cuando se trate de “cantidades líquidas y exigibles,” que por tanto, se pueden considerar efectivamente “debidas” o “adeudadas” por el contribuyente,¹ al cual entonces se lo puede considerar legalmente como “deudores”² y en consecuencia se puede proceder a demandar su pago.

Esta condición esencial de que las cantidades sean “líquidas y exigibles” sólo se cumple, cuando dichas cantidades sean “debidas” al haber adquirido certeza, es decir, al haber adquirido certidumbre y no puedan ser cuestionadas. Ello, en el ámbito del derecho administrativo y tributario, solo tiene lugar cuando los correspondientes actos administrativos que las determinen hayan quedado firmes, ya sea por vencimiento de los lapsos legales previstos para su impugnación (es decir, se vuelvan inimpugnables), o cuando una vez impugnados, se dicta la correspondiente decisión definitiva del recurso en vía administrativa o judicial.

En consecuencia, a pesar de que con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 se eliminó el efecto suspensivo que tenían los recursos contencioso tributarios y con la reforma de 2014 se eliminó el efecto suspensivo de los recursos administrativos que se puedan intentar contra los actos administrativos de liquidación de tributos, en los casos en los cuales los contribuyentes efectivamente hayan impugnado dichos actos, los mismos no estarían obligados a pagar los impuestos liquidados mientras los recursos interpuestos estén pendientes de decisión.

De allí el principio de la inexigibilidad de la obligación tributaria, como lo argumenta Serviliano Abache Carvajal, en la medida que “si el acto de determinación no es firme y, con ello, tampoco es exigible, debido a que no ha transcurrido íntegramente el

¹ La misma condición de “líquidos y exigibles” debe existir cuando se proponga compensación de créditos fiscales con obligaciones tributarias del contribuyente, en cuyo caso tanto los créditos como las obligaciones deben ser líquidos y exigibles” (art. 49).

² Blanco Uribe indica que “es perfectamente justificable que el legislador califique al demandado de deudor,” solo cuando “el fundamento de la demanda es un título ejecutivo, en el supuesto que nos ocupa un acto administrativo *definitivamente firme en la sede administrativa, contentivo de obligaciones exigibles*, por estar liquidadas o determinadas concluyentemente y ser de plazo vencido.” Véase Alberto Blanco Uribe, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos,” Ponencia *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 9 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas 2012).

lapso de impugnación del mismo o, recurrido éste, se está discutiendo su legalidad objetiva (forma) y contenido (fondo) ante los tribunales de justicia y, en consecuencia, la obligación declarada en el mismo *no es cierta ni líquida*, esto es, se desconoce con claridad su *existencia* y con precisión su *cuantía*, entonces la misma *carece de exigibilidad*.”³

Tal como lo explicó con claridad Alberto Blanco Uribe, la obligación tributaria solo puede considerarse “exigible,” cuando haya “sido concluyentemente determinada,” y ello ocurre sólo cuando “el acto administrativo contentivo de las obligaciones tributarias, que ha de fungir como documento fundamental de la demanda en juicio ejecutivo, se encuentre definitivamente firme.”⁴ En otros términos, un reclamo tributario sólo puede ser *exigible* cuando el:

“acto administrativo que determina tributos, liquida intereses moratorios o impone sanciones de naturaleza pecuniaria (multas) [...] se encuentra *definitivamente firme*, por no haber sido impugnado en la sede administrativa a través del recurso jerárquico, o como resultado de la denegatoria del referido recurso, no recurrida en la sede judicial.”⁵

Como lo ha expresado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No 1.939 de 28 de noviembre de 2007, al referirse a la intimación para el cobro ejecutivo de deudas tributarias, ésta sólo procede respecto de “obligaciones tributarias *previamente determinadas y definitivamente firmes*.”⁶ Y ese es el sentido, sin duda, de la condición que establece el COT de que las cantidades sean “líquidas y exigibles” para que los tributos se consideren “adeudados” (art 290) o “debidos” (art. 221, 291) por el contribuyente, y para que, por tanto, puedan ser objeto del cobro ejecutivo por parte la Administración Tributaria.

La condición es, además, indispensable para que se pueda dar el paso previo al cobro ejecutivo por la Administración Tributaria, que es la formulación de la correspondiente intimación de pago conforme al procedimiento establecido en el Código (arts. 221 y ss.), y eventualmente, para que la Administración Tributaria pueda proceder “contra los bienes y derechos del deudor,” y específicamente pueda proceder a embargar dichos bienes y derechos (arts. 223, 291).

³ Véase Serviliano Abache Carvajal, *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Funeda, Caracas 2012, p. 206. En contra, véase Carlos E. Weffe H., “De la naturaleza del acto determinativo tributario. “Nuevas “reflexiones sobre viejos problemas,” en Laura Louza y Serviliano Abache Carvajal (Coordinadores), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Funeda, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2016, pp. 413-459.

⁴ Véase Alberto Blanco Uribe, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos,” Ponencia *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 3 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas 2012).

⁵ Véase Alberto Blanco Uribe, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos,” Ponencia *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 1 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas 2012).

⁶ Véase en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01939-281107-2007-2007-0841.HTML>

La exigencia de que sólo pueden ser objeto de cobro ejecutivo las cantidades líquidas y exigibles, que resulten de actos administrativos firmes o que han adquirido firmeza, ha sido corroborada por Serviliano Abache Carvajal, cuando afirma, con razón, que: “la obligación tributaria siendo *ex lege* y surgiendo en un momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* hasta tanto no se haya determinado de manera *definitivamente firme* el contingente crédito. La razón estriba en su *certeza y cuantificación*.”⁷

La clara posición en la doctrina sobre esta cuestión fue corroborada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia No. 317 de 11 de marzo de 2008 (caso: *Fisco Nacional vs. PDVSA Petróleos S.A.*),⁸ en un caso precisamente en el cual quien alegó el principio fue empresa del Estado (una filial de PDVSA), al decidir una apelación intentada por el Fisco Nacional contra una sentencia de un tribunal superior en una demanda de cobro ejecutivo que el Fisco había incoado contra dicha empresa pública. En el caso, la empresa del Estado, precisamente, alegó que sólo cuando el acto administrativo de la Administración Tributaria de liquidación de impuestos sea un acto administrativo firme, es que las deudas tributarias pueden considerarse como líquidas y exigibles, y por tanto podrían ser objeto de un cobro ejecutivo conforme al COT.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo indicó que se hacía “imprescindible *verificar, en el caso de autos, la firmeza de los actos administrativos utilizados como título ejecutivo,*” para luego concluir señalando que:

“Del oficio N° 279/2007 remitido por el referido Juzgado el 24 de enero de 2008 se pudo evidenciar que los actos administrativos presentados con carácter de título ejecutivo en el juicio de intimación incoado por el Fisco Nacional contra PDVSA Petróleo, S.A., *son los mismos recurridos ante ese órgano jurisdiccional, que la causa se encuentra en estado de sentencia, y que en el mencionado expediente, la empresa intimada discute la legalidad de “los actos administrativos, cuyo pago pretende la Administración Tributaria”*.

A este respecto, cabe señalar que tal como lo afirmara el apoderado judicial de la sociedad mercantil PDVSA Petróleo, S.A., las referidas planillas, así como la determinación de multa e intereses moratorios, *no son actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del Fisco Nacional y no tienen el carácter de título ejecutivo, pues como consta de autos, no están definitivamente firmes, al haber hecho uso la referida empresa de los medios de impugnación* (inicialmente en sede administrativa el solicitar la revisión de oficio del acto, y posteriormente en sede jurisdiccional al interponer el recurso contencioso tributario), a objeto de ejercer su derecho constitucional a la defensa.”⁹

⁷ Véase Serviliano Abache Carvajal, “La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos,” en Laura Louza y Serviliano Abache Carvajal (Coordinadores), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Funeda, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2016, p. 210.

⁸ Véase en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html> .

⁹ Véase en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html> Como lo expresó Alberto Blanco Uribe, si la interpretación jurisprudencial establecida en esta sentencia en favor de PDVSA Petróleos S.A. “fuese de aplicación a todos en la práctica de estrados, estaríamos en un Estado de

Esta claridad de criterio de la Sala Político Administrativa, sin embargo no ha sido expuesto tan precisamente en otras sentencias, como es el caso de la No. 46 de 20 de enero de 2010 dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (Caso *Alnova C.A.*),¹⁰ en la cual aun cuando se refirió a un caso de cobro de multas fiscales, la Sala Político Administrativa consideró, en forma errada, que supuestamente, la única causal de inadmisibilidad del cobro ejecutivo de cantidades demandadas por el Fisco, sería que se hubiese dictado la “suspensión de efectos de los actos administrativos” cuando estos hubieren sido recurridos, acordada por la autoridad que conoce de su impugnación, lo cual no es cierto.

Al contrario de este criterio, en la materia relativa a liquidación de impuestos, tiene que considerarse que priva la doctrina de la Sala Político Administrativa senada en el caso antes mencionado (caso *PDVSA Petróleos S.A.*), en la cual se declaró inadmisibile la ejecución de créditos fiscales intentada por el Fisco, por no estar el acto de determinación del impuesto definitivamente firme, no siendo las cantidades demandadas líquidas y exigibles. Como lo resumió el profesor Humberto Romero Muci, la sentencia del Tribunal “declaró con lugar la apelación contra la decisión de un tribunal contencioso tributario que admitió un juicio ejecutivo contra dicha empresa pública, ***argumentando que pendiente el proceso contencioso tributario de anulación, el acto de liquidación no tiene carácter de título ejecutivo, por no estar definitivamente firme.***”¹¹

En resumen, conforme a la norma del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, en la legislación tributaria venezolana las decisiones que adopte la Administración Tributaria que impongan obligaciones a los contribuyentes, sólo pueden cobrarse mediante cobro ejecutivo cuando las mismas hayan adquirido firmeza, una vez que los recursos intentados contra los mismos hayan sido decididos, que es cuando pueden considerarse como líquidos y exigibles. Mientras ello no suceda, es totalmente improcedente pretender iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo de impuestos.

Este principio que de acuerdo con el régimen legal del COT solo permite el cobro ejecutivo de deudas tributarias líquidas y exigibles, debe decirse que en nada se ha afectado ni se ha cambiado como consecuencia de la mencionada reforma del COT de 2014, al eliminar los efectos suspensivos de los recursos que se intentasen contra los actos tributarios. En efecto, debe recordarse que frente al principio establecido en el COT de 2001, de los efectos suspensivos del recurso jerárquico (art. 247), y el efecto no suspensivo del recurso contencioso tributario (art. 263), en la reforma de 2014 se estableció en general,

Derecho, respetuoso de los derechos humanos.” Véase Alberto Blanco Uribe, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos,” *Ponencia Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 11 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas 2012).

¹⁰ Véase en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html>

¹¹ Humberto Romero Muci advirtió que se trata de un precedente que se aplicó “para enervar una obvia injusticia en contra de la conocida empresa pública.” Véase Humberto Romero Muci, “Evolución (o involución) jurisprudencial en el Contencioso Tributario,” *Jornadas Domínguez Escovar*, Barquisimeto, 16 de marzo de 2013 (publicado en *XXXVIII Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Avances Jurisprudenciales del Contencioso Administrativo en Venezuela*, Instituto de Estudios Jurídicos “Ricardo Hernández Álvarez”, Barquisimeto, Paredes Libros, Caracas, 2013).

el efecto no suspensivo en relación con todos los recursos administrativos y contencioso tributarios (arts. 257 y 270).

Es decir, el hecho de que el Código de 2014 establezca el principio general de que los recursos administrativos (art. 257) y contencioso tributarios (art. 270) que se intenten contra los actos de la Administración Tributaria no tienen carácter suspensivo, no cambia ni afecta la ineludible exigencia de que sólo puede procederse al cobro ejecutivo de impuestos cuyas cantidades sean líquidas y exigibles, lo que no varió en la reforma¹².

Por otra parte, no debe olvidarse que la no suspensión de efectos de los recursos que se prevé el COT de 2014, es un principio establecido en general para toda la gama de actos que en cualquier forma puedan afectar los derechos de los contribuyentes, como son por ejemplo, los que enumeraba el Código de 2001 en su artículo 247 al referirse a las sanciones, tales como “la clausura de establecimientos, comisos o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primeras, y suspensión de expendios de especies fiscales y gravados.”

Pero ello no afecta el régimen establecido respecto del cobro ejecutivo de los actos que determinen tributos. Es decir, si bien el Código dispone que el ejercicio de los recursos administrativos y contencioso tributarios en Venezuela no tiene efectos suspensivos (arts. 257 y 270 COT), a los efectos de cobro ejecutivo de impuestos el mismo Código establece que solo procede cuando se trate de cantidades líquidas y que sean exigibles, es decir, cuando los actos administrativos impugnados se pueden considerar como actos definitivamente firmes, susceptibles de ejecución; privando en todo caso estas disposiciones especiales sobre cualquier otra de orden adjetivo que pueda establecerse de carácter general, como la relativa al principio de la no suspensión de efectos de los recursos.

Por tanto, respecto de estos actos de la Administración Tributaria que determinen tributos, e independientemente de los efectos no suspensivos que puedan tener los recursos que se intenten contra los mismos; lo que es claro es que su ejecución, materializada en el cobro ejecutivo de las cantidades que establezcan, solo es posible, conforme al mismo COT, cuando las mismas sean líquidas y exigibles, lo que solo se puede materializar cuando se hayan decidido los recursos intentados y resulten de actos administrativos firmes, que son los que pueden establecer dichas cantidades “líquidas y exigibles,” que son las que pueden ser objeto de cobro ejecutivo.

¹² Abache Carvajal indica en relación a los supuestos de aplicación del procedimiento de cobro ejecutivo del COT 2014 que “Hablar de “cantidades líquidas y exigibles”, “cantidades adeudadas o debidas” y de “plazo legal o judicial vencido”, es exactamente igual que hablar de obligaciones tributarias *determinadas de manera definitivamente firme*, por un lado, y de culpabilidad del sujeto pasivo plena y firmemente demostrada *más allá de toda duda razonable*”, razón por la cual “cuando el artículo 290 del Código de 2014 hace referencia expresa a la “liquidez y exigibilidad” de las cantidades (obligaciones tributarias), está condicionando el ejercicio del cobro ejecutivo a que se esté frente a esos *supuestos de procedencia o aplicación*, esto es, que una obligación tributaria sea líquida y exigible”. Véase Serviliano Abache Carvajal, “¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014,” en Morles Hernández, Alfredo (Coord.), *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación, 1915-2015*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Colección Centenario, Caracas, 2015, p. 1779.

Deducir y aceptar la posibilidad del cobro ejecutivo de cantidades determinadas de tributos que no sean líquidas y exigibles, es decir, que no estén establecidas con certeza en actos administrativos firmes, sería contrario a lo establecido en los artículos 221, 290 y 291 del mismo COT. Ello implicaría, además, darle preferencia sobre esas normas especiales, a las previsiones adjetivas generales de los artículos 252 y 270 del COT, lo cual es inadmisibles en el ordenamiento jurídico venezolano, pues ello vulneraría el principio de progresividad respecto de las garantías de los derechos humanos (art. 19 de la Constitución), en este caso, del de acceso a la justicia y el derecho a la tutela judicial efectiva,¹³ del derecho al debido proceso,¹⁴ del derecho a la presunción de inocencia,¹⁵ del derecho a la igualdad de las partes en el proceso como consecuencia del derecho general a la igualdad,¹⁶ y del derecho a la integridad del patrimonio¹⁷ de los contribuyentes.¹⁸

En consecuencia, como principio, ningún efecto puede tener respecto al posible cobro ejecutivo de tributos, el principio de la no suspensión de efectos de los recursos que se interpongan contra los actos que los establezcan, porque dicho cobro ejecutivo solo procede, previa intimación al contribuyente, cuando las cantidades respectivas objeto de cobro sean líquidas y exigibles, condición que sólo puede derivar de que los actos administrativos que las establezcan hayan quedado definitivamente firmes.

¹³ Artículo 26: “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente”.

¹⁴ Artículo 49: “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas...”.

¹⁵ Artículo 49, numeral 2: “Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario”.

¹⁶ Artículo 21, numeral 1: “Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona”.

¹⁷ Artículos 115: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes”, 116: “No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes” y 317: “..Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

¹⁸ Véase sobre las violaciones a los derechos constitucionales de los contribuyentes que podría ocasionar el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias no exigibles, lo expuesto por Alberto Blanco Uribe, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos,” *Ponencia Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, pp. 18 ss. (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2012*).