

La ejecución de la sentencia en el proceso contencioso tributario

Luis Fraga Pittaluga

SUMARIO

Introducción

I. La ejecución de sentencias contra las administraciones tributarias

1. El concepto de ejecución y los sistemas existentes

2. Los fundamentos constitucionales de la ejecución

2.1. La supremacía de la Constitución

2.2. El derecho a la tutela judicial efectiva

2.3. El derecho a la defensa

2.4. El derecho al control contencioso administrativo amplio

2.5. El contenido y la autonomía de la función jurisdiccional

3. Los obstáculos que enfrenta la ejecución y la reacción de la jurisprudencia

4. Las alternativas para lograr la ejecución forzosa

4.1. La regulación de la ley orgánica de régimen municipal

4.2. El régimen de la ejecución en la ley orgánica de la procuraduría general de la república

4.3. Las alternativas frente a la inoperancia de los procedimientos de ejecución

II. La ejecución de sentencias contra el contribuyente o el responsable

Conclusiones

INTRODUCCIÓN

Lo que hemos denominado, siguiendo la tradición francesa, el **contencioso tributario**, es un cauce formal en el cual se dirime un conflicto intersubjetivo de intereses trabado entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Como cualquier otro proceso, el tributario se inicia con el ejercicio de la acción, esto es, del derecho público subjetivo reconocido en el artículo 26 de la Constitución, a través del cual el actor aspira obtener un pronunciamiento jurisdiccional que con carácter definitivo y vinculante para las partes, aplique el derecho al caso concreto, mediante la sentencia de fondo.

Nuestras reflexiones atañen, específicamente, a lo que ocurre cuando esa legítima aspiración es alcanzada; es decir, cuando la sentencia ha sido pronunciada y una de las facetas fundamentales en las cuales se descompone la jurisdicción ha sido cumplida, en el entendido de que cuando la sentencia es dictada, el pleito ha sido **juzgado**, pero en ese preciso momento debe desencadenarse la segunda fase de la función jurisdiccional, que consiste, precisamente, en **ejecutar lo juzgado**, es decir, en brindar la **tutela coactiva del derecho**, según la conocida expresión del procesalista SALVATORE SATTA.

Alcanzar la resolución judicial de la *litis* es una tarea titánica en ordenamientos jurídicos atrasados, en los cuales la administración de justicia es lenta, costosa y a veces poco confiable. Pero lograr la sentencia definitiva es sólo parte del problema, pues llegar a ejecutarla en la práctica, y sobretodo forzosamente, puede convertirse en una labor desalentadora, plagada de frustraciones, desengaños y en definitiva, totalmente infructuosa.

Cuando ello ocurre, el derecho de **acción**, como llave de acceso a la justicia; el **proceso**, como instrumento para la realización de la justicia; y la **jurisdicción**¹, como manifestación material de la justicia, se transforman en meros ornamentos vaciados de contenido y carentes de utilidad real. Es decir, cuando ha sido pronunciada la sentencia pero su ejecución no se

¹ Según Podetti, la trilogía estructural de la Ciencia del Derecho Procesal. PODETTI, R.; "Trilogía estructural de la ciencia del Derecho Procesal", en *Revista de Derecho Procesal Argentina*, 1944, p.113.

materializa, resulta traicionado el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, el cual podemos calificar sin atisbo de dudas como un valor constitucional indispensable para la existencia misma del Estado de Derecho.

En el Derecho Procesal Tributario venezolano y como consecuencia de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario (en adelante COT) de 2001², la ejecución de las sentencias *desfavorables o parcialmente desfavorables para el administrado* (sea éste un contribuyente, responsable tributario o un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria), ha sido resuelta mediante la incorporación a dicho instrumento de un capítulo especial (Título VI, Capítulo I, Sección Quinta, artículos 280 al 288), en el cual se incorporan, con los cambios de rigor, algunas de las disposiciones que en materia de ejecución de sentencias tiene el Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC).

Sin embargo y sorprendentemente, ninguna regulación contiene el COT en cuanto a la ejecución de sentencias contra la Administración Tributaria en cualquiera de sus manifestaciones político-territoriales (República, Estados y Municipios) o parafiscales (institutos autónomos), cuando es en este supuesto, precisamente, donde desde siempre se han presentado las mayores dificultades teóricas y prácticas para materializar la tutela coactiva del derecho. Las razones que han dado origen a esta inexcusable omisión, pueden anidar en un par de premisas falsas, a saber:

- Que las sentencias de los jueces superiores en lo contencioso-tributario son meramente declarativas en cuanto se refiere a la pretensión procesal de nulidad del acto administrativo de contenido tributario; lo cual es absolutamente equivocado, pues bien sabido es que las pretensiones de nulidad en el proceso tributario pueden llevar consigo pretensiones de condena, como ocurriría en el caso en el cual se pide la nulidad de un acto de determinación tributaria y al propio tiempo un reintegro como consecuencia del pago indebido de un tributo.
- Que contra el Fisco no pueden ejecutarse forzosamente las sentencias de condena; algo que como veremos más adelante

² G. O. 37.305, del 17-10-01.

es un resto fosilizado de los privilegios medievales de los cuales disfrutaba el Estado absolutista.

Dado este panorama, abordaremos primeramente el tema más delicado y que, como hemos dicho, carece de regulación en el COT, que es justamente la ejecución de las sentencias contra las Administraciones Tributarias; para luego, en una segunda parte, comentar de manera muy sucinta la regulación expresa sobre la ejecución de sentencias contra los justiciables (contribuyentes, responsables tributarios o terceros).

I. LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS CONTRA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

1.El concepto de ejecución y los sistemas existentes

Como bien apunta el autor español VICENTE GIMENO SENDRA, la ejecución de sentencias puede definirse como el conjunto de actividades procesales tendentes a la realización de un derecho subjetivo reconocido en un *título de ejecución*³. Sin la existencia de tal título de ejecución, no puede abrirse el proceso de ejecución. Ese título de ejecución es, en nuestro caso, la sentencia definitivamente firme dictada por el juez contencioso tributario.

En el mundo occidental existen dos sistemas de ejecución de las sentencias dictadas por los jueces contra la Administración Pública, el sistema *administrativo*, que es el imperante en Francia y en España, entre otros, y el sistema *judicialista*, que es el aplicado en EEUU, entre otros. En el sistema *administrativo*, como lo sugiere la denominación, es la propia Administración la que inicia el procedimiento para ejecutar el fallo correspondiente, con todos los privilegios que ello comporta; mientras que en el sistema *judicialista* sólo los jueces estatales pueden ejecutar las sentencias de manera forzosa, pues cuando la ejecución es voluntaria, es claro que la jurisdicción no tiene por qué intervenir.

³ GIMENO SENDRA, V. et al; *Derecho Procesal Administrativo*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1993, p. 698.

El sistema administrativo de ejecución tiene su origen en una interpretación estricta y de dudosa constitucionalidad del principio de separación de poderes, pues se estima que el poder judicial invadiría la competencia del poder administrador si le forzase a cumplir las sentencias contrarias a sus intereses. En realidad, el principio de separación de poderes resulta ultrajado cuando el poder administrador pretender retener para sí la facultad de ejecutar las decisiones que le desfavorecen, cuando es indiscutible que esta es una facultad privativa del juez por ser parte esencial de la función jurisdiccional. La iniquidad inmanente en un sistema como este es cuando menos escandalosa, pues es el propio ejecutado el que fija la reglas y dirige el proceso de la ejecución, plagándolo de infranqueables e injustificados obstáculos a los que eufemísticamente se denomina *privilegios y prerrogativas procesales*.

2. Los fundamentos constitucionales de la ejecución

La antesala inexcusable para el estudio de la ejecución de sentencias en el contencioso tributario, lo constituye el análisis de las bases o fundamentos constitucionales del derecho a la ejecución.

2.1. La supremacía de la Constitución

El pilar fundamental sobre el cual se soportan todas los derechos y garantías del ciudadano y conforme al cual los mismos han de ser entendidos, es la supremacía absoluta, superlativamente intensa y omnipresente de la Constitución y la obligación indeclinable de aplicarla, siempre y en todo caso, en forma preferente.

El Texto Fundamental de 1999, reafirma este principio al expresar en su artículo 7 que: “*La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico...*” y que “*Todas las personas y los órganos del Poder Público están sujetos...*” a la Constitución; todo lo cual viene garantizado por dos normas que hacen operativa esta declaración: la primera de ellas, el artículo 25 constitucional, que declara la *nulidad* de todos los actos del Poder Público que violen o menoscaben los derechos garantizados en la Constitución; y la segunda, el artículo 334, *ejusdem*, que impone a los jueces de la República, en el ámbito de sus competencias, la obligación de asegurar la integridad de la Constitución a través del control desconcentrado de la constitucionalidad y que concede a

la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia la facultad exclusiva de declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público (con efectos *erga omnes*) cuando colidan con la Carta Fundamental.

De acuerdo con el profesor GABRIEL RUÁN SANTOS ⁴ la supremacía constitucional es un dogma en el Derecho norteamericano y también en el Derecho alemán y comporta tres reglas fundamentales: i) En primer lugar, la subordinación de todos los actos del Poder Público a las normas de la Constitución; ii) en segundo lugar, que la interpretación de la ley, así como la de cualquier acto del Poder Público, deba ser conforme a la Constitución, lo que quiere decir que cualquier interpretación de la Ley que conduzca a alejarse del significado o sentido de los principios constitucionales debe ser desechada; iii) en tercer lugar, la posibilidad de anulación o desaplicación de las normas que se aparten del principio constitucional.

La supremacía del texto constitucional con respecto al resto del ordenamiento jurídico, tiene capital relevancia en el tema que ocupa nuestras reflexiones, en tanto el derecho a la ejecución de la sentencia es reconocido por la propia Carta Fundamental y, por ende, se halla por encima de los privilegios procesales de los cuales disfrutaban las distintas Administraciones Tributarias, en tanto los mismos puedan implicar obstáculos o trabas para el ejercicio de dicho derecho.

No se trata entonces de que las Administraciones Tributarias no posean privilegio procesal alguno, sino que los mismos deben ser conciliados con los derechos y garantías que la Constitución otorga a los justiciables, pues tales privilegios derivan en su mayoría de disposiciones de rango legal que en ningún caso y bajo ningún argumento pueden contrariar las disposiciones de aquélla.

2.2. El derecho a la tutela judicial efectiva

La mayoría de la doctrina y la jurisprudencia patria reconocen que los fundamentos constitucionales de la ejecución de sentencias contra la Administración y, en nuestro caso particular, contra la Administración Tri-

⁴ RUAN SANTOS, G., *Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos*, Libro Homenaje a Ilse Van Der Velde, Funeda, Caracas, 1998, p. 6.

butaria, se hallan en el derecho a la tutela judicial efectiva. JUAN CARLOS MÁRQUEZ CABRERA expresa que "...la tutela judicial efectiva que establece nuestra Constitución se orienta tanto a permitir el acceso a los órganos de justicia, como a garantizar un debido proceso en el sentido moderno del término (ausencia de dilaciones indebidas, respeto al derecho a la defensa, derecho a la prueba, derecho a los recursos, etc.) y, asimismo, a obtener y ejecutar la decisión que recaiga sobre el asunto sometido a juicio⁵".

El artículo 26 de la Constitución dice que 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.

De esta norma pueden extraerse importantísimos conceptos para el derecho Procesal en general y para el Derecho Procesal Tributario en particular; a saber, el derecho constitucional a la acción procesal, el derecho al proceso y el derecho a la jurisdicción.

En primer lugar, la norma se refiere a que toda persona tiene derecho de acceder a los órganos de administración de justicia. Esa posibilidad, jurídicamente, no es otra cosa que el *derecho de acción*, el cual podemos definir como la posibilidad que concede el ordenamiento jurídico a toda persona (*uti civis*) de acudir ante órganos dotados de la potestad de administrar justicia, para que éstos se pronuncien con respecto a una pretensión procesal concreta y apliquen el derecho objetivo, resolviendo así un conflicto intersubjetivo de intereses.

Pero este derecho, una vez ejercido, da nacimiento a un cauce formal que consiste en una serie coordinada y concatenada de actos que se ordenan consecutiva y preclusivamente, durante el cual la pretensión deducida es examinada a los fines de resolver el conflicto intersubjetivo de intereses planteado, determinando si el derecho que se pretende merece ser tutelado. Este cauce formal es el *proceso* y de acuerdo con el artículo 257 de la Constitución, el proceso es un instrumento fundamental para la realización de la justicia.

⁵ MARQUEZ CABRERA, J. C.; Aspectos constitucionales de la ejecución de sentencias contencioso tributarias. *Contencioso Tributario Hoy, Jornadas Internacionales*, FUNEDA, AVDT, Caracas, 2004, p. 305.

Luego, el artículo 26 constitucional alude a la tutela efectiva del derecho deducido en el proceso y a la pronta obtención de la decisión correspondiente. Así, desde que se ejerce el derecho de acción y se inicia el proceso, se pone en funcionamiento la potestad pública de administrar justicia, aplicando el derecho objetivo al conflicto intersubjetivo de intereses planteado.

Y he aquí el problema pues el derecho constitucional a la tutela efectiva de los derechos no sólo reclama la posibilidad del derecho de acción, ni es completamente satisfecho con la simple iniciación del proceso, y ni siquiera se complace con la obtención de una respuesta por parte del ente encargado de ejercer la potestad pública de administrar justicia.

Este derecho constitucional sólo se alcanza dando cumplida satisfacción a las siguientes condiciones:

- Cuando el derecho de acción es accesible a todos por igual, porque se concede sin limitaciones ni cargas económicas de ninguna especie, ni ritualismos o formalismos innecesarios.
- Cuando el proceso está rodeado de todas las garantías para las partes que en él intervienen, permitiendo a ambas las mismas posibilidades de ataque y defensa, de acción y excepción, de prueba y contraprueba.
- Cuando el proceso es breve, expedito, sin trámites ni dilaciones indebidas, y sin formalismos o reposiciones inútiles.
- Cuando la jurisdicción es ejercida por órganos imparciales, idóneos, autónomos, independientes y responsables.
- Cuando el proceso no se convierte en un obstáculo para el ejercicio de los derechos, sino para su protección, preventiva, urgente y anticipada, o definitiva.
- Cuando la decisión jurisdiccional se produce con prontitud pero sin sacrificio del adecuado conocimiento de todos los hechos alegados y las pruebas deducidas.
- Y finalmente, *cuando la decisión jurisdiccional, una vez que adquiere definitiva firmeza y despliega los efectos de la cosa juzgada, es cumplida y ejecutada por quienes están llamados a cumplirla.*

De lo dicho se sigue que el derecho a la tutela judicial efectiva no es una prestación que pueda alcanzarse de una sola vez, ni en un solo acto. Ella requiere la satisfacción de múltiples condiciones y más que una prestación única e individualizada, debemos entenderla como una *situación o estatus jurídico* del que debemos disfrutar todos aquellos que acudimos a los órganos encargados de administrar justicia. Pero es bueno aclarar, como lo hace MÁRQUEZ CABRERA, que el derecho a la tutela judicial efectiva no es “...un derecho de libertad ejercitable sin más...”⁶ sino un derecho que requiere que los justiciables hagan uso del mismo en la forma prescrita por la ley.

Así pues, el tema de la ejecución de sentencias en el contencioso tributario tiene como antecedente fundamental el hecho indiscutible de que si el acto culminante de la función jurisdiccional se reduce a un magnífico silogismo jurídico que satisface en su totalidad la pretensión procesal deducida, pero cuya ejecución es imposible, entonces es innegable que el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido sacrificado en su etapa crucial.

2.3. El derecho a la defensa

El derecho a ser oído y a invocar todo aquello que permita la mejor protección o restablecimiento de los derechos amenazados o infringidos por la acción u omisión de otro, es una garantía fundamental (artículo 49 de la CN) a la que puede recurrir el justiciable cada vez que enfrenta un conflicto intersubjetivo de intereses con otro justiciable o con una autoridad pública, en el más amplio sentido de la expresión. Se trata de una garantía presente en toda clase de procedimientos y procesos, públicos o privados, y su delimitación sólo puede ser obra de la Constitución y de las leyes, quedando claro en todo caso que la misma nunca puede ser suprimida ni limitada al punto de vaciarla de contenido.

En el proceso judicial, el derecho a la defensa no sólo es ejercitable durante la pendencia del conflicto intersubjetivo de intereses, ni recibe completa satisfacción con la emanación de la sentencia de fondo, definitivamente firme, que resuelve dicho conflicto; en realidad, sus efectos se proyectan hasta el momento mismo en que el derecho reconocido judicialmente se convierte en derecho efectivamente incorporado al acervo del

⁶ *Ob. Cit.*, p. 307.

justiciable. Esto quiere decir que el derecho a la defensa supone contar con la posibilidad de utilizar todos los medios dispuestos al efecto por el ordenamiento jurídico, a los fines de que lo declarado por el juez en la sentencia (título de ejecución) se haga efectivo en la práctica, para que así la decisión judicial favorable no sea una mera manifestación de juicio sin utilidad alguna.

Resulta entonces quebrantado el derecho fundamental a la defensa si el ordenamiento jurídico no pone en manos del justiciable los medios necesarios para garantizarle la efectiva ejecución de las decisiones que le favorecen, o si aun existiendo tales medios, los mismos resultan ineficaces para remontar los obstáculos creados por el mismo ordenamiento jurídico cuando el ejecutado es una persona pública.

2.4. El derecho al control contencioso administrativo amplio

El sistema contencioso tributario venezolano, por su carácter judicialista, implica un control amplio, en el sentido de que el juez está habilitado para juzgar todos los actos (salvo los de efectos generales, cuyo juzgamiento corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa ordinaria), las omisiones y las vías de hecho de las distintas Administraciones Tributarias, que determinen tributos, impongan sanciones o en cualquier forma puedan afectar los derechos e intereses de los justiciables, todo de acuerdo con la interpretación concatenada de los artículos 259 de la Constitución y 259 del Código Orgánico Tributario.

En ejercicio de la potestad jurisdiccional, el juez contencioso tributario puede anular y modificar los actos de las Administraciones Tributarias; puede ordenar que éstas actúen o se pronuncien cuando han dejado de hacerlo frente a las peticiones de los administrados, causándoles un daño; puede condenarlas al reintegro de tributos cobrados indebidamente o en exceso u ordenarles la devolución de impuestos soportados si la ley así lo prevé; puede condenarlas al resarcimiento de daños y perjuicios causados a los particulares por su funcionamiento normal o anormal; y en cualesquiera de los casos señalados, tiene una facultad que sin duda alguna es la más importante de todas, en tanto puede ordenar el restablecimiento de la situación jurídica infringida por la acción, omisión o vía de hecho administrativa.

Precisamente esta facultad constituye uno de los fundamentos constitucionales más importantes de la ejecución de las sentencias en el contencioso tributario, pues es indiscutible que no es posible restablecer la situación jurídica infringida si la sentencia favorable no puede ser ejecutada.

2.5. El contenido y la autonomía de la función jurisdiccional

En el régimen constitucional venezolano la ejecución de la sentencia es, de acuerdo con el artículo 253, primer aparte, de la Carta Fundamental, una de las manifestaciones principales de la función jurisdiccional. Siendo así, cualquier obstáculo impuesto al ejercicio de esta expresión de la función jurisdiccional, que no tenga su origen en la propia Constitución, puede entenderse no sólo como una mutilación ilegítima de la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado, sino como un atentado a la autonomía e independencia del Poder Judicial, que también la Constitución se ocupa de reafirmar en sus artículos 254 y 256.

3. Los obstáculos que enfrenta la ejecución y la reacción de la jurisprudencia

La ejecución de sentencias está indisolublemente ligada a la naturaleza misma de la decisión de que se trate. En el Derecho Procesal se acepta una clasificación tripartita de las sentencias, que las divide en sentencias mero-declarativas, sentencias constitutivas y sentencias de condena. En el Derecho Procesal Tributario pueden dictarse cada una de estas sentencias y también decisiones que tienen una naturaleza mixta, es decir, que son declarativas y de condena, declarativas y constitutivas o constitutivas y de condena.

En el caso de la ejecución de sentencias contra las Administraciones Tributarias, los problemas teóricos y prácticos surgen en el caso de la ejecución de sentencias de condena, de nulidad y condena o constitutivas y de condena, porque en todos estos supuestos hay un pronunciamiento que impone al obligado el cumplimiento de una prestación. Así, las sentencias de condena en el contencioso tributario pueden:

- Anular el acto y ordenar el restablecimiento de situaciones jurídico-subjetivas, mediante prestaciones de dar, de hacer, de no hacer, de tolerar o de deshacer.

- Anular el acto, declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración y ordenar el pago de una indemnización por daños y perjuicios.
- Anular el acto y ordenar el pago de una suma de dinero a título de reintegro o de devolución de un tributo, u ordenar la entrega de un bien.
- Ordenar a la Administración a que responda una petición o realice determinada actividad.

La ejecución de sentencias de condena que implican prestaciones de dar, es tal vez el ámbito donde se presentan mayores dificultades en el contencioso tributario, en vista de todas las limitaciones constitucionales y legales que existen para obligar a los entes públicos a cumplir con este tipo de prestaciones.

Cuando se trata del pago de sumas de dinero, la primera de las limitaciones deriva de dos principios fundamentales de las Finanzas Públicas, a saber, el de la legalidad y el de la especialidad del gasto, los cuales dificultan a los entes públicos la realización de un cumplimiento voluntario.

Por virtud del primero de estos principios y de acuerdo con el artículo 314 de la Constitución, no puede hacerse ningún tipo de gasto que no haya sido previsto en la ley de presupuesto. En mérito del segundo de estos principios y según lo previsto en los artículos 8, 32, 46, 49 y 56 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (en adelante LOAFSP):

- Sólo pueden contraerse, asignarse y pagarse gastos dentro del período para el cual han sido autorizados (principio de la anualidad).
- Sólo pueden contraerse, girarse y realizarse gastos hasta el importe de los recursos que hayan sido previstos para ello en el presupuesto (principio de la especialidad cuantitativa).
- Y sólo pueden contraerse, girarse y realizarse gastos para los objetivos determinados en el presupuesto (principio de la especialidad cualitativa).

Así, cuando se obtiene una sentencia de condena contra el Fisco, que involucra una prestación de dar, en principio no hay recursos presu-

puestados sobre los cuales ejecutarla, de manera que es preciso solicitar que el importe correspondiente sea previamente presupuestado para exigir su pago.

En este sentido, el artículo 57 de la LOAFSP tiene un régimen para los gastos derivados de sentencias definitivamente firmes con autoridad de cosa juzgada y reintegros tributarios originados como consecuencia de tributos pagados en exceso, según los procedimientos previstos en el Código Orgánico Tributario, los cuales "...se pagarán con cargo al crédito presupuestario que, a tal efecto, se incluirá en el respectivo presupuesto de gastos."

En principio, no existen mecanismos legales para forzar al ente deudor que incluya en el presupuesto de gastos, la partida correspondiente a la sentencia que pretende ser ejecutada en su contra, de manera que si no lo hace, el administrado puede ver burlado su derecho a la ejecución del fallo.

En el ámbito de las relaciones privadas, esto supondría pedir al juez la ejecución forzosa, pero en el caso del Fisco Nacional, se levantan aquí los privilegios procesales previstos en los artículos 16 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 73 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que prohíben embargar y ejecutar bienes y rentas públicas.

Frente a esta situación reaccionó desde hace bastante tiempo la jurisprudencia. Una de las decisiones más emblemáticas en esta materia es sin duda la dictada por la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA, de fecha 22.11.90, en el caso E. L. FUENTES MADRIZ Y OTROS. Esta decisión, aunque concierne estrictamente a la ejecución de una medida cautelar, sienta los *principios fundamentales* que inspiran el tema de la ejecución de sentencias en el contencioso administrativo, que son plenamente aplicables al proceso contencioso tributario. La decisión señala resumidamente:

- Que en los sistemas procesales de control de la legalidad y legitimidad de la actuación de los entes del estado, uno de los problemas capitales es la ejecución de las sentencias.

- Que en la garantía de la defensa judicial a que se contrae el artículo 68 de la CN de 1961 (hoy artículos 26 y 49 CN 99), se haya implícito el derecho a la ejecución de la sentencia, como forma de hacer efectiva esa tutela.
- Que la inejecución pura y simple de una sentencia contencioso administrativa, dejaría ignorados los derechos e intereses de la parte que obtuvo la tutela efectiva de su derecho a través de una sentencia favorable.
- Que no puede hablarse de un Estado de Derecho cuando no se cumplen las decisiones judiciales firmes.
- Que el principio de la santidad de la cosa juzgada ha de ser respetado por la Administración y el ciudadano titular de una ejecutoria tiene verdadero derecho a ese respecto en calidad de contenido integrante del derecho a la tutela judicial efectiva.
- Que es al Poder Judicial, como titular de la jurisdicción, a quien corresponde juzgar y ejecutar lo juzgado.
- Que esa atribución y responsabilidad constitucional, se traduce procesalmente en el poder atribuido a los órganos jurisdiccionales de adoptar las medidas oportunas para llevar a cabo esa ejecución y para asegurarlas (artículos 523, 524, 526, 527 y 549 CPC).

Otra decisión muy importante, podríamos decir que la mejor en esta materia, es la dictada por el JUZGADO SUPERIOR TERCERO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA REGIÓN CAPITAL, de fecha 8.9.95, en el caso ADMINISTRADORA GRANJA RANCHO LA CALIFORNIA, en la cual actuó como Juez Suplente LUIS ORTIZ ALVAREZ. Esta decisión sienta, en resumen, los siguientes principios fundamentales con respecto al tema de la ejecución:

- Que la Constitución es la norma de normas y que por tanto posee una fuerza normativa superior y que todas las normas y principios constitucionales vinculan a los tribunales y a todos los sujetos públicos, teniendo una aplicabilidad directa y preferencial.
- Que los particulares tienen un derecho de rango constitucional a la ejecución de sentencias, dictadas por los jueces en contra de la Administración.
- Que tal derecho de que los jueces ejecuten o hagan ejecutar

las sentencias incluye el caso de las decisiones de los jueces contencioso administrativos como resultado de cualquier tipo de procesos.

- Que el derecho a la ejecución de las sentencias dictadas por los jueces contencioso administrativos viene impuesto por varias normas constitucionales, tales como:
 - La que consagra el derecho a la defensa y el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 69 CN 61 - 26 y 49 CN 99);
 - La que consagra el derecho control judicial completo y efectivo de la Administración (artículo 206 CN 61 - 259 CN 99);
 - La que consagra el derecho a ser amparado en el goce y ejercicio de los derechos (artículo 49 CN 61 - 27 CN 99);
 - La que consagra el principio de la responsabilidad patrimonial del estado, lo que implica que las sentencias condenatorias puedan ser efectivamente ejecutadas (artículos 47 y 206 CN 61 - 140 CN 99);
 - La que consagra el principio de la legalidad, de acuerdo con el cual el Poder Público está sometido a la Constitución y a las leyes, de donde resulta que la ejecución de sentencias es una de las vertientes de ese sometimiento, porque la sentencia es una forma de garantizar la aplicación de la ley o el principio de la legalidad;
 - Y las que consagran los principios de separación de poderes y de independencia judicial, en tanto el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con dichos principios y afecta la autonomía del poder judicial.

- Que el derecho a la ejecución de las sentencias de los jueces administrativos tiene apoyo en la más importante doctrina administrativa, por cuanto:
 - Según Hauriou un juez administrativo que ni siquiera puede constreñir a la Administración a ejecutar su sentencia no es un juez.

- Según Vedel y Devolvé un sistema jurisdiccional que no es capaz de asegurar la sanción de sus imperativos está desprovisto de la autoridad propia de la jurisdicción.
- Según García de Enterría sólo puede hablarse de jurisdicción verdadera si el vencedor en un proceso puede imponer al vencido la ejecución forzosa de la sentencia.
- Que también la jurisprudencia nacional ha proclamado el derecho a la ejecución de las sentencias como un derecho de rango constitucional, tal como lo han establecido entre otras, las decisiones:
 - De la CSJ/SPA de fecha 22.11.90, caso Mochima, en la cual se dijo que el derecho constitucional de acceso a la justicia, no sólo comprende la acción, como el derecho subjetivo público y autónomo de acudir a los tribunales, sino también el de lograr la ejecución de los fallos que éstos dicten.
 - De la CSJ/SPA de fecha 9.5.91 caso Sanitanca-Imau, en la cual se dijo que los tribunales deben ejercer su plena potestad jurisdiccional, garantizando la ejecución de los fallos, como un modo de garantizar la justicia.
- Que el derecho a la ejecución de sentencias encuentra también apoyo legislativo en la Ley Orgánica del Poder Judicial, en tanto la función jurisdiccional comprende no sólo la posibilidad de juzgar sino también de ejecutar lo juzgado y en el Código de Procedimiento Civil, de acuerdo con el cual los jueces cumplirán y harán cumplir las sentencias haciendo uso de la fuerza pública si fuere necesario.
- Que a los fines de satisfacer el derecho fundamental de los ciudadanos de que se ejecuten efectivamente las sentencias judiciales contra la Administración Pública, estos tribunales pueden y deben disponer de todas las medidas y técnicas que sean necesarias para satisfacer tal exigencia.
- Que en este sentido los tribunales pueden ordenar, entre otras cosas, que se haga lo mandado a costa del obligado, ordenar el embargo de dinero público, solicitar la colaboración de otros entes públicos distintos al condenado para obligar a éste a cum-

plir la sentencia, y sustituirse en la Administración en el cumplimiento del fallo.

- Que actualmente deben considerarse inconstitucionales las normas de la LOHPN y de la LOPGR que establecen el viejo *privilegium fisci* de inembargabilidad de los caudales públicos.
- Que los tribunales pueden adoptar las medidas concretas requeridas por el derecho a la tutela judicial efectiva, utilizando para ello, si fuere necesario, los medios de ejecución sustitutiva.

Otras decisiones cruciales son las dictadas por la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA, de fechas 16.5.83, en el caso HORACIO MORALES LONGART y 9.5.91, en el caso SANTANCA-IMAU, en las cual se aplicaron supletoriamente las normas que contiene la Ley Orgánica de Régimen Municipal (en adelante LORM) en materia de ejecución forzosa de sentencias contra el Fisco Municipal, en el primer caso con respecto a una condena de hacer y en el segundo con relación a una condena de dar.

En fecha más cercana, la SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA, en sentencia de fecha 18 de julio de 2000, dictada en el caso FÉLIX ENRIQUE PÁEZ vs. CANTV, refiriéndose a la ejecución de la sentencia en el derecho venezolano, ha señalado lo siguiente:

“El problema de la ejecución de los fallos judiciales, (...) constituye un verdadero obstáculo al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando la parte que resulta vencedora en juicio, no es repuesta en su derecho y verdaderamente compensada, siendo éste un punto no menos trascendental que la función de juzgar en todos los procesos, ya que la potestad jurisdiccional, sin duda, debe ir más allá, no agotando su contenido en la exigencia de que el interesado acuda a los órganos jurisdiccionales para solicitar justicia, sino incluso haciendo ejecutar lo juzgado, de manera tal que, quien tenga la razón, pueda igualmente ejecutar el derecho que le asiste.

Así pues, tendremos un derecho acorde y en sintonía con uno de los pilares fundamentales -sino el más importante- de los ordenamientos jurídicos modernos, éste es, el derecho a la tutela judicial efectiva, que lleva implícito otros derechos que la

caracterizan, interpretada de una manera uniforme y pacífica tanto por doctrina como jurisprudencia, como el derecho a obtener acceso a la justicia, el derecho a intentar todas las acciones y recursos procedentes en vía judicial, el derecho a la tutela judicial cautelar y el derecho a la ejecución del fallo. Al negarse la ejecución de una decisión de cualquier Tribunal de la República, o al pretender ejecutar una decisión judicial sin atender a los preceptos que al efecto impone el ordenamiento jurídico, se está con ello contrariando un derecho de rango constitucional, el cual es, sin duda alguna, el mencionado derecho a la tutela judicial efectiva.

(...)

Es por ello, que el ejercicio de este deber (obligación de hacer ejecutar lo juzgado) atribuido al Poder Judicial como rama del Poder Público, encuentra fundamento en una serie de normas tanto de rango constitucional, como de rango legal, y al efecto cabe referirse de una manera muy breve, a esas disposiciones que nos permiten invocar tal derecho, así como la determinación de normas que igualmente fijan la responsabilidad del Estado-Juez, cuando ha actuado con inobservancia de su obligación de hacer ejecutar lo ordenado mediante una decisión judicial.

(...)

Aún cuando el derecho de los accionantes a que le sea ejecutado el derecho que le ha asistido en un proceso judicial, proviene de la interpretación conjunta de una serie de artículos constitucionales y legales, no hay lugar a dudas de que podríamos considerar que el punto de partida del referido derecho, deviene de la consagración constitucional del Estado venezolano, como un Estado de derecho y de **Justicia** (Vgr. Artículo 2 de la Carta Magna) y de la constitucionalización que asimismo le atribuye el artículo 26 de la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al derecho a la tutela judicial efectiva, en la cual se halla implícita la obligación de los jueces de ejecutar las sentencias, como consecuencia directa del derecho que tienen los ciudadanos de acceder a la justicia y poner en movimiento el aparato judicial del Estado, en cualquier tipo de proceso.

Igualmente tenemos que el artículo **137** del referido texto constitucional, impone la obligación al Poder Público (quedando enmarcado el Poder Judicial dentro del mismo) de sujetar su actuación al deber de cumplir y obedecer lo dispuesto en la Constitución y las Leyes, así como también se les impone a los habitantes de la República (venezolanos y extranjeros) la misma obligación, abarcando el cumplimiento de las órdenes que en ejercicio de sus atribuciones dicten los órganos legítimos del poder Público (artículo **131 eiusdem**). Tal sometimiento al ordenamiento jurídico constitucional y legal, ha sido definido por la doctrina como el ‘principio de la legalidad’ o ‘sometimiento del Poder Público al bloque que conforma el ordenamiento jurídico’, de donde resulta que la ejecución de sentencias es una de las vertientes de dicho sometimiento, puesto que en la sentencia se contiene la interpretación definitiva de la ley y por tanto también la resolución irrevocable del conflicto planteado, siendo que, por medio de la sentencia, se garantiza la aplicación de la ley o del principio de la legalidad de la administración.

Por otro lado, y en garantía de la efectividad de los fallos dictados por los Tribunales de la República, el derecho a la ejecución de sentencias encuentra en la Constitución, otro fundamento importante al establecer todo un sistema de responsabilidad de la República, por los daños causados por autoridades legítimas en el ejercicio de la función pública (artículos **25, 138, 139 y 140**) en cualesquiera de sus ramas (Ejecutivo, Legislativo, Ciudadano, Electoral o Judicial), así como también consagra lo relativo al control jurisdiccional de la actividad administrativa del Poder Público, y la posibilidad de condenar patrimonialmente a la República, cuando en el caso específico no se ha dado cumplimiento o se ha retardado la obligación de ejecutar las sentencias (artículo **259**). Igualmente, este derecho a la ejecución, encuentra sólido apoyo en el principio de separación de poderes, en el principio de independencia, imparcialidad y autonomía judicial, en la obligación de los órganos del Poder Judicial de conocer las causas de su competencia y hacer ejecutar lo juzgado, en la consagración del proceso como un instrumento para la realización de la justicia, así como en el establecimiento de la Responsabilidad del Esta-

do-Juez, principios éstos consagrados en los artículos **136, 253, 254, 255, 256 y 257** de la Constitución, de donde se desprende que el Poder Judicial es autónomo y tiene potestad para decidir y ejecutar lo juzgado, a lo cual incluso deben colaborar los otros poderes, de donde resulta que el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con el principio de separación de poderes, y que en fin, la necesidad de ejecución forzosa de las sentencias está postulada por el principio de seguridad jurídica (...).”.

Asimismo, la SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ha hecho especial énfasis en la importancia del derecho a la ejecución de las sentencias contra los entes públicos, como lo revela decisión de fecha 3 de octubre de 2002, adoptada en el caso TOMÁS COLINA VS. MUNICIPIO IRIBARREN DEL ESTADO LARA, en la que se reafirma la vigencia del privilegio de la ejecución y el poder del juez para ejercer las medidas de constreñimiento a que haya lugar, bajo el apercibimiento al ente rebelde sobre las consecuencias penales que su conducta puede acarrear de acuerdo con el artículo 485 del Código Penal. Esta sentencia califica la invocación de la falta de previsión presupuestaria para ejecutar la sentencia como un *fraude a la ley* y un *abuso de derecho*.

De igual forma, en sentencia de fecha 28 de noviembre de 2002, dictada en el caso YASMÍN SOLANGEL YEJAN MONTEVERDE, la SALA CONSTITUCIONAL ha destacado que los privilegios y prerrogativas en favor de la Administración, aunque necesarias, deben ser explícitas, no pueden ser genéricas sino muy por el contrario específicas, debiendo considerar la incidencia que su vigencia pueda ocasionar frente en los derechos del ciudadano. Esta última decisión, de capital importancia en el tema analizado, señala textualmente que: “...*las prerrogativas no constituyen un impedimento para el ejercicio del derecho de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, que se vería materializado, en este caso, con la ejecución de la sentencia, sino que más bien, tales normas son reguladoras de un procedimiento especial de ejecución, que garantiza la continuidad de los servicios públicos y la protección del interés general, por lo que el juez, para hacer efectivo el cumplimiento de lo fallado, debe recurrir al sistema con el mismo orden de prelación -dispuesto en el texto normativo- que la ley pone a su disposición para hacer ejecutar la cosa*

juzgada por parte de la República, y de no resultar efectivos tales mecanismos, en última instancia, y en aras de garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia, puede acudirse a la ejecución forzosa del fallo a través del procedimiento ordinario, siempre y cuando la medida no recaiga sobre bienes cuya naturaleza y particularidades impidan la continuación de un servicio público, o estén afectados al interés general o se trate de bienes de dominio público”.

4. Las alternativas para lograr la ejecución forzosa

4.1. La regulación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal

El artículo 104 de la LORM establece un procedimiento especial para la ejecución de sentencias que, como hemos visto, ya ha sido utilizado analógicamente para ejecutar a otros entes públicos. Cuando el Municipio es condenado, el tribunal encargado de ejecutar la decisión lo comunica al Alcalde. El Alcalde debe proponer al Consejo la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado en la sentencia, en el plazo que previamente le haya indicado el Tribunal. Esta propuesta se va a notificar al interesado y éste debe aprobarla o rechazarla. Si el interesado rechaza la propuesta del Alcalde, entonces el Tribunal va a fijar otro plazo al Municipio para que presente una nueva proposición. Si ésta nueva proposición tampoco es aprobada por el interesado o si el Municipio no hubiere presentado propuesta alguna, entonces es el Tribunal el que va a determinar la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia, siguiendo los procedimientos establecidos en la Ley, que varían según el objeto sobre el cual recae la ejecución:

En el caso de los Municipios, si se trata de cantidades de dinero y siempre que medie la petición expresa del interesado, el Tribunal va a ordenar que se incluya el monto a pagar en la partida respectiva en el próximo o próximos presupuestos. Si lo anterior ocurre, entonces debe enviarse al Alcalde copia certificada de la orden del Tribunal y el monto que se ordene pagar, se cargará a una partida presupuestaria no imputable a programas. Esta partida no debe exceder del cinco por ciento (5%) de los ingresos ordinarios del presupuesto del Municipio.

Si la orden del Tribunal no fuere cumplida o la partida prevista no fuere ejecutada, a instancia de parte el Tribunal, ejecutará la sentencia

conforme al procedimiento ordinario pautado en el Código de Procedimiento Civil. Este procedimiento ordinario al que se refiere la LORM es el previsto en los artículos 523 y siguientes del CPC, en el cual se prevé el embargo ejecutivo de los bienes del deudor y su posterior remate.

Cuando la sentencia de condena tiene por objeto la entrega de bienes, a petición de parte, el Tribunal va a poner en posesión de los bienes al interesado. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, a un servicio público o actividades de utilidad pública prestados en forma directa por el Municipio, el Tribunal debe acordar un pago equivalente en dinero, mediante la valuación de los bienes que debían entregarse hecha por peritos, según el procedimiento previsto en la Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social. Una vez que el precio de los bienes ha sido fijado, el Tribunal va a ordenar el pago equivalente según el procedimiento antes mencionado para los pagos en dinero.

Es importante recordar que los Municipios disfrutan de los mismos privilegios de inembargabilidad e inejecutabilidad que se otorgan a la República en el artículo Artículo 73 de la LOPGR, de acuerdo con el cual los bienes, rentas, derechos o acciones que formen parte del patrimonio de la República no están sujetos a embargos, secuestros, hipotecas, ejecuciones interdictales y, en general, a ninguna medida preventiva o ejecutiva.

4.2. El régimen de la ejecución en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República

Tal vez por obra de las importantes decisiones judiciales a las que acabamos de hacer referencia, la nueva Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, en sus artículos 85 y 86, regula un procedimiento casi idéntico al previsto en la LORM para la ejecución de las sentencias contra la República. De acuerdo con estas regulaciones, si la República (Fisco Nacional) es condenada en juicio, el Tribunal encargado de ejecutar la sentencia notificará al Procurador General de la República. Dentro de los 60 días siguientes el Procurador debe informar al Tribunal sobre la forma y oportunidad de la ejecución. Paralelamente, dentro de los 10 días siguientes a su notificación, el Procurador va a participar al órgano respectivo de lo ordenado en la sentencia y este último deberá informar al Procurador sobre la forma y oportunidad de ejecución de lo ordenado en la sentencia, dentro de los treinta (30) días siguientes de recibido el oficio

respectivo. El interesado, previa notificación, puede aprobar o rechazar la proposición del organismo público que corresponda y, en el último caso, el Tribunal debe fijar otro plazo para presentar nueva propuesta; si la misma no es aprobada por la parte interesada, o si el organismo respectivo no hubiere presentado alguna, el Tribunal debe determinar la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia, según los procedimientos siguientes: (i) Si se trata de cantidades de dinero, el Tribunal, a petición de la parte interesada, debe ordenar que se incluya el monto a pagar en la partida respectiva de los próximos dos ejercicios presupuestarios, a cuyo efecto debe enviar al Procurador o copia certificada de la decisión, la cual debe ser remitida al organismo correspondiente. El monto que se ordene pagar debe ser cargado a una partida presupuestaria no imputable a programas. (ii) Si se trata de entrega de bienes, el Tribunal debe poner en posesión de los mismos a quien corresponda. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, a actividades de utilidad pública o a un servicio público prestado en forma directa por la República, el Tribunal debe acordar la fijación del precio mediante avalúo realizado por tres peritos, nombrados uno por cada parte y el tercero de común acuerdo. En caso de desacuerdo, el tercer perito es nombrado por el Tribunal.

4.3. Las alternativas frente a la inoperancia de los procedimientos de ejecución

Ahora bien, con todo el avance que puedan suponer las regulaciones que acaban de ser analizadas, las Administraciones Tributarias de cualquier nivel (Nacional, estatal o municipal, fiscales o parafiscales), podrían burlar la ejecución forzosa de las decisiones en su contra. En estos casos, el juez debe imponer la ejecución por encima de los privilegios y prerrogativas de los entes públicos y los fundamentos de su actuación podrían ser: (i) que la ejecución de sentencias es un derecho constitucional que encuentra asidero en el derecho más amplio a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 26 de la Constitución y que además es parte inescindible de la función jurisdiccional de acuerdo con los artículos 253 de la Constitución y 1, 2, 3, 10 y 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; (ii) que todos los ciudadanos y también los órganos del poder público están sometidos a la Constitución, obligados a cumplir sus mandatos y a garantizar su plena vigencia, de acuerdo con los artículos 7, 131, 137, 333 y 334 de la Carta Fundamental; (iii) que todos los actos del poder público, incluyendo las leyes, que menoscaban los derechos y garantías constitucionales, son absolu-

tamente nulos de acuerdo con el artículo 25 de la Constitución; (iv) que en particular los jueces tienen el deber de garantizar el pleno goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, de acuerdo con los artículos 334 de la Constitución; (v) que los artículos 16 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 73 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, cuando implican la imposibilidad de cumplir lo ordenado en una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, violan el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

En cuanto a los mecanismos específicos que pueden usar los jueces contencioso-tributarios para ejecutar sus decisiones, podemos señalar que éstos, en uso de su poder de controlar en forma desconcentrada la Constitución, pueden desaplicar al caso concreto cualquier disposición legal vigente que impida la ejecución forzosa y que por tanto violente: (i) el derecho a la tutela judicial efectiva; (ii) el goce y disfrute de otros derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos; (iii) la autonomía del poder judicial; y (iv) el principio de la legalidad. Así, el juez contencioso tributario puede allanar el camino para la ejecución forzosa de sus decisiones levantando los injustificados privilegios de la inembargabilidad e inejecutabilidad de las rentas y bienes públicos, adoptando las medidas que fuere menester para no perturbar el interés general y el buen funcionamiento de los servicios públicos.

En este sentido, los jueces deben adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de sus decisiones y para prevenir y sancionar todo acto contrario a la majestad de la justicia con fundamento en los artículos 26, 27, 137, 140, 253, 255, 257 y 259 de la Constitución (derecho a la tutela judicial efectiva, derecho al amparo en el goce y disfrute de derechos y garantías constitucionales, principio de la legalidad, responsabilidad patrimonial objetiva del Estado, poder de los jueces de juzgar y ejecutar lo juzgado, responsabilidad personal de los jueces, derecho al proceso como instrumento fundamental para la realización de la justicia y control judicial amplio y efectivo de la Administración Pública, respectivamente); 2, 3, 5, 8, 10 y 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (facultad de los tribunales para la ejecución de sus sentencias y de todos los actos que decreten o acuerden, y de requerir de las demás autoridades el concurso de la fuerza pública que de ellas dependa, y en general de valerse de todos los medios legales coercitivos de que dispongan); 26, numerales 1 y 2, de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (arresto contra quienes

irrespeten el poder judicial y multas contra quienes no acaten las decisiones judiciales, respectivamente); 485 del Código Penal (arresto de 5 a 30 días por desacato); y 17, 21 y 607 del Código de Procedimiento Civil (facultad de los jueces de dictar las medidas necesarias para prevenir o sancionar todo acto contrario a la majestad de la justicia y de hacer cumplir sus decisiones haciendo uso, incluso, de la fuerza pública).

Por lo que respecta a las medidas concretas que el juez puede adoptar para lograr el cumplimiento forzoso de la sentencia, podemos mencionar las siguientes:

- a. La aplicación de medidas privativas de la libertad y de sanciones pecuniarias contra los funcionarios reticentes a cumplir lo ordenado en la sentencia.
- b. El decreto de embargos ejecutivos contra bienes y rentas públicos, adoptando las medidas prudentes que garanticen el buen funcionamiento de los servicios públicos.
- c. El uso del poder de sustitución del juez en la Administración cuanto éste sea factible.
- d. Y finalmente, la sustitución del cumplimiento en especie por un cumplimiento equivalente a costa del vencido que satisfaga la pretensión del vencedor.

Con respecto a lo anterior, la jurisprudencia de la SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ha sido categórica al reafirmar en sentencia de fecha 3 de octubre de 2002, caso TOMÁS COLINA VS. MUNICIPIO IRIBARREN DEL ESTADO LARA, que el juez debe hacer uso de todos los mecanismos a su alcance para lograr la efectiva ejecución de sus decisiones⁷.

En nuestra opinión y mientras no se introduzca una legislación de avanzada que permita sin mayores obstáculos la ejecución forzosa de sen-

⁷ “Con el fin de garantizar la ejecución del fallo, en el derecho comparado se ha expandido, la figura del *astreinte* o apremio del derecho francés, entendido como “(...) una pena pecuniaria decretada por el juzgador para constreñir al deudor a que cumpla su obligación principal, y se fija, como regla, en una cantidad por día de retardo o por cualquier otra unidad de tiempo; pero puede consistir asimismo en una suma determinada a pagar por el deudor por cada violación en que incurra” (ALCALÁ-ZAMORA, Niceto. *Cuestiones de Terminología Procesal*. México. UNAM. 1972. p. 54). Esta institución está regulada positivamente, además de Francia, en Argentina, Brasil, Uruguay, Luxemburgo, Holanda, Bélgica e Italia, y en versiones intermedias, en Alemania y Portugal, configuran-

tencias contra las distintas Administraciones Tributarias, los mecanismos anteriores son los únicos posibles, dentro de los límites fijados por nuestra Constitución.

II. LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS CONTRA EL CONTRIBUYENTE O EL RESPONSABLE

En esta segunda parte exploraremos el lado opuesto de la cuestión que hemos venido analizando, esto es, la ejecución de sentencias contra

do el denominado poder conminatorio conferido al juez, el cual constituye la “*comminación al cumplimiento de una sentencia, mediante dictado, y eventual ejecución, de una condena condicional e instrumental*” (BARRIOS DE ÁNGELIS, Dante. *Introducción al Estudio del Proceso*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1983. p. 233-234).(...) En cuanto a su naturaleza jurídica, la astringencia, que puede ser provisional o definitiva, dependiendo de si su cuantía puede o no ser modificada libremente por el juez en el momento de su liquidación, es una forma de aseguramiento de la ejecución indirecta, que puede culminar en esta misma ejecución, si la idea primaria de coaccionar con la sola amenaza no tiene éxito. Por otra parte es no cautelar, condicional, instrumental y dada en estructuras sumarias (BARRIOS DE ÁNGELIS, Dante. *Introducción al Estudio del Proceso*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1983. p. 256). También se ha dicho que se caracteriza por su discrecionalidad, en cuanto a su imposición o no y en cuanto a la fijación de la cuantía de la astringencia; por su conminatoriedad, la cual resulta de la amenaza de ruina pecuniaria para el ejecutado recalcitrante, o por quien deba cumplir una obligación nacida del proceso, y no lo hace sin causa justificada; por su accesoriedad, ya que son impuestas para obtener el cumplimiento del mandato de una resolución principal, de la cual asegura su eficacia; por su modificabilidad, ya que el juez puede aumentar, disminuir o suprimir las astringencias o constreñimientos (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 122-123):

La idea fundamental de este instituto tiene por finalidad transformar una obligación incoercible (hacer o no hacer) por otra coercible, que es la de dar sumas de dinero, a objeto de lograr el acatamiento del mandato judicial (ALVARADO VELLOSO, Adolfo. *El Juez sus Deberes y Facultades*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1982. p. 288) y ejecutar la sentencia en sus propios términos para completar así el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva que se ha ido materializando a lo largo de todo el proceso, esto es, asegurando el interés del ejecutante en que la sentencia se cumpla y obtenga lo que es debido, así como preservando el *imperium* del juez destinado a tutelar el interés público en que se cumplan sus resoluciones (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 218 y 121)

En el sistema jurídico venezolano se han previsto tradicionalmente, como medidas coercitivas para imponer la voluntad de la ley, las multas y los apremios. La multa entendida como “*pena pecuniaria que se impone por una omisión, exceso o delito, o por contravenir a lo pactado*” y el apremio como “*acción y efecto de apremiar; compeler u obligar a alguien para que haga una cosa*” (COUTURE, Eduardo J. *Vocabulario Jurídico*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1976. p. 415 y 103). También se utiliza el arresto.

(...)

aquel sujeto que ha dado inicio al proceso contencioso tributario y ha sido total o parcialmente vencido.

En este caso, las complejidades teóricas y prácticas y los numerosos obstáculos que analizamos en la primera parte de nuestra exposición,

Actualmente, en las normas correspondientes del Código de Procedimiento Civil vigente, se establece para los contumaces una multa que no exceda de mil bolívares o –he aquí la novedad– arresto proporcional (art. 494) y para los expertos una multa de quinientos a dos mil bolívares según la gravedad de la falta (art. 469). En cuanto al apremio, se establece en quinientos bolívares diarios y ya no se duplica diariamente (arts. 683 y 782)

De manera más contundente, la potestad conminatoria del juez en Venezuela deriva de la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 26 de la Constitución de 1999 y es congruente con las normas que otorgan a los órganos del Poder Judicial el deber de ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias (art. 253 *eiusdem*), autos y decretos dictados en ejercicio de sus atribuciones legales (art. 21 del Código de Procedimiento Civil), valiéndose de todos los medios legales coercitivos de que dispongan (art. 11 de la Ley Orgánica de Poder Judicial). Una de las manifestaciones legales de la potestad conminatoria del juez son los apremios, los cuales han sido previstos bajo la forma de norma genérica en el artículo 27 del Código de Procedimiento Civil, como medidas coercitivas para que peritos, testigos u otras personas cumplan con los deberes que les nacen por motivo del proceso. Tales apremios están destinados a que se cumpla con la orden judicial, y son independientes de la responsabilidad civil en la que puede incurrir el infractor, como bien lo señala la norma.

Las “*otras personas*”, a que se refiere el último aparte del artículo 27 citado, son aquellas que con motivo del proceso deben cumplir alguna orden diferente a la de testimoniar o presentar un peritaje. Dentro de este orden de ideas, el juez puede apremiar a quien incumple, sobre todo por las demoras injustificadas, sin que la última parte del artículo 27, al referirse a las personas, distinga si son partes, funcionarios, auxiliares de justicia, etc. Los apremios son formas de coaccionar a quien debe una conducta, coacción que es típica del deber procesal (multas, arrestos, etc.), y no es posible utilizarlos si lo que se exige a la persona es una obligación. Sin embargo, cuando el obligado incumple el deber de lealtad y probidad (artículos 17 y 170 del Código de Procedimiento Civil) que le impone la ley -esto en cuanto al cumplimiento del deber- puede ser apremiado a fin que actúe leal y probamente, y este puede ser el caso, cuando el obligado, obrando fraudulentamente o con abuso de derecho no cumple sus obligaciones. El incumplimiento en estos casos involucra una deslealtad.

Tal deslealtad es imposible que produzca efectos dentro de un Estado Social de Derecho. En un Estado Social de Derecho y de Justicia, la protección de los derechos sociales tiene primacía constitucional, y no puede ser que el fraude o el abuso de derecho del obligado los disminuya, como ocurre cuando se detiene la tutela efectiva que deben prestar los órganos de la administración de justicia con sus fallos, y debido al manejo de privilegios no puede ejecutarse expeditamente, a pesar que dentro de los canales normales, lo dispuesto en la sentencia debía haberse cumplido.

Ante hipótesis como éstas, los valores del ordenamiento jurídico (artículo 2 de la Constitución), deben imponerse, y el juez tiene que arbitrar las fórmulas para ello acudiendo a instituciones jurídicas existentes, como las del artículo 27 del Código de Procedimiento Civil.

Dicha norma señala que los apremios se ejecutan mediante multas, pena que debe estar impuesta en la ley.

desaparecen milagrosamente, por obra de una completa y exhaustiva regulación adjetiva, ordenada a garantizar que el Fisco pueda ejecutar sus sentencias sin mayores dificultades.

Pero las multas en los apremios pueden ser de dos naturalezas distintas, una netamente disciplinaria y otra cuyo fin es lograr coercitivamente el cumplimiento, más que penalizar. En estos últimos supuestos, como no se está penalizando, sino impulsando el cumplimiento, el astreinte diario debe ser calculado por el juez, en base a los montos de los otros apremios que contempla la ley, a menos que esté señalado expresamente el monto. Dentro de esos parámetros, el apremio no puede exceder de quinientos bolívares diarios (Bs. 500,00) que debe pagarlos al Fisco Nacional individualmente quien incumpla la orden.

Con base en lo anterior, esta Sala considera que, si del caso bajo análisis consta la resistencia abusiva de la persona privada o pública, en este caso el Municipio, en cumplir la decisión del juzgador, éste, basado en el principio de la tutela judicial efectiva, debe ejercer los poderes de constreñimiento, no sólo los conferidos por la ley sino también los derivados directamente del mencionado principio, en lo específico los poderes conminatorios o astringencias, como natural consecuencia del elemento *executio*, parte integrante de la actividad jurisdiccional, y en forma autónoma respecto de las consecuencias de orden delictual previstas por ejemplo en el artículo 485 del Código Penal, referido a la desobediencia a la autoridad como falta contra el orden público, y así se declara. En cuanto a su régimen jurídico, y haciendo recepción de lo que ha sido la experiencia mas saludable en el derecho comparado sobre esta materia (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 134-138), esta Sala establece en términos generales lo siguiente:

1. Las astringencias pueden acordarse para asegurar la ejecución de las decisiones adoptadas por los mismos jueces o para asegurar la ejecución de la decisión de otro juez;
2. Sus legitimados pasivos pueden ser las partes, en algunos casos los terceros e incluso las personas jurídicas de Derecho Público, mientras que el sujeto beneficiario de las astringencias una vez liquidadas normalmente en el derecho comparado es el ejecutante. No obstante, como las normas jurídicas que regulan el apremio en Venezuela no establecen consideración al respecto, se entiende que por regla general que el producto de las medidas conminatorias, de astringción o de apremio, luego de liquidadas pasaran a formar parte del fisco nacional, tal y como lo ha expresado autorizada doctrina nacional (BORJAS, Armínio. *Comentarios al Código de Procedimiento Civil venezolano*. Caracas. Imprenta Bolívar. 1926. Tomo III. p. 461), ya que para que se disponga en contrario debe haber una norma legal que expresamente y de manera excepcional determine, por ejemplo, que de la liquidación de una determinada pena pecuniaria establecida por el órgano jurisdiccional se beneficie el patrimonio de alguna de las partes;
3. Se utilizan fundamentalmente para conseguir el cumplimiento de condenas de hacer y de no hacer, con independencia de que tengan un origen contractual o extracontractual, tengan o no carácter extrapatrimonial;
4. Las resoluciones susceptibles de lograr su eficacia por medio de astringencias son todas las resoluciones judiciales, incluso aquellas que ordenan actuaciones procesales;
5. La determinación de su duración es discrecional del juez, fijándose un plazo desde que la condena se dicta o desde que ésta adquiere firmeza y cesarán cuando la prestación impuesta resulte cumplida o el juez decida su finalización;
6. Su cuantía debe ser proporcionada a la resistencia del sujeto y a su caudal económico y, por no identificarse con una indemnización por daños y perjuicios, no debe ser proporcional al perjuicio que resulte del retraso;

De entrada podemos señalar que esta disparidad de regulaciones o esta regulación *asimétrica* como la denomina MÁRQUEZ CABRERA⁸, plantea serias dudas sobre la vigencia y efectividad en el proceso contencioso tributario del principio de igualdad procesal o como se le suele denominar, de *igualdad de armas*, previsto constitucionalmente en el artículo 21 de la Carta Fundamental y desarrollado legislativamente en el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil.

Alguien podría sostener que es lógico que exista cierto desequilibrio entre la posición procesal del Fisco y la de los administrados, porque el primero sólo persigue recaudar tributos con el objeto de satisfacer necesidades colectivas y en ello desde luego está involucrado de manera directa el interés general, el cual ha de colocarse siempre por encima del interés particular.

Podemos convenir, aun a disgusto, que este cierto grado de desequilibrio es tolerable, pero lo que no podemos aceptar es que uno de los sujetos procesales en el proceso contencioso tributario, tenga una regulación adjetiva completa para asegurar la ejecución forzosa de las sentencias que le favorecen, mientras que el otro sujeto procesal carece en forma absoluta de esa regulación y, en cambio, se enfrenta contra diversas normas que se erigen en obstáculos a veces insalvables para la ejecución forzosa de las sentencias que le benefician. Esta diferencia de tratamiento procesal, sin la menor duda grotesca, es violatoria de la Constitución y merece ser modificada cuanto antes.

Entrando en el tema concreto de la regulación contenida en el COT, señala el artículo 280 que la ejecución de la sentencia corresponderá al Tribunal Contencioso Tributario que haya conocido de la causa en primera instancia, una vez que la sentencia haya quedado definitivamente firme,

7. El monto es modificable por el juez, para reducirlo, aumentarlo o suprimirlo, y puede establecerse progresivamente, normalmente a tanto por día de retraso o por otra unidad, señalándose inclusive períodos más onerosos, o mediante una suma exagerada, que es caso normal en la astricción definitiva;

El juez competente es, en principio, el juez de la ejecución, pudiendo la astricción acordarse de oficio o a instancia de parte y junto con la condena principal o con posterioridad a la misma, siendo el procedimiento de liquidación un incidente contradictorio. Pendiente una apelación, las astricciones quedarán en suspenso.

⁸ *Ob. Cit.*, pp. 311-312.

pasada con autoridad de cosa juzgada y en este caso, el Tribunal a petición de la parte interesada, decretará su ejecución.

Inmediatamente el artículo contiene un enunciado en virtud del cual queda perfectamente claro que esta regulación no es para las sentencias dictadas en contra del Fisco, pues dice la norma que declarado *sin lugar o parcialmente con lugar el recurso ejercido*, el Tribunal fijará en el decreto un lapso que no será menor de tres (3) días de despacho ni mayor de (10) diez, para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario y no podrá comenzar la ejecución forzada hasta que haya transcurrido íntegramente dicho lapso. Esta ejecución puede suspenderse según lo establecido en el artículo 525 del CPC, si las partes se ponen de acuerdo en suspenderla por un tiempo que deben determinar con exactitud.

Ahora bien, como consecuencia de la eliminación de los efectos suspensivos automáticos de la acción contencioso tributaria que preveía el COT de 1994, el Fisco está autorizado para iniciar el juicio ejecutivo fiscal si no se produce la suspensión de los efectos del acto mediante una medida cautelar y el inicio de este juicio supone el embargo de bienes del accionante, aunque el remate se paraliza hasta tanto no haya decisión definitiva en el proceso tributario.

En ese sentido, las normas sobre ejecución señalan que en los casos en que existieren bienes embargados y los mismos resultaren suficientes para satisfacer el crédito tributario, se procederá inmediatamente al remate de estos bienes. Si no hubiesen bienes embargados porque la medida cautelar de suspensión de efectos fue acordada y estuvo vigente durante toda la pendencia del proceso tributario, o si los bienes embargados fueren insuficientes, entonces debe procederse a la ejecución forzosa, siempre que haya vencido el plazo para el cumplimiento voluntario.

Así, el artículo 281 establece que el representante judicial del Fisco va a solicitar al Tribunal que conoció de la acción contencioso tributaria y éste así debe acordarlo, el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor que no excedan del monto de la ejecución más una cantidad suficiente estimada por el Tribunal para responder del pago de intereses y costas del proceso. El depositario de estos bienes será el Fisco si así lo solicita su representante judicial.

Según lo establece el artículo 283 del COT, aun en la fase de ejecución, pero siempre que lo haga dentro del plazo de cumplimiento voluntario, el deudor puede suspender la misma alegando y demostrando:

- Que pagó la deuda.
- Que la misma se extinguió por cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones tributarias previstos en el COT (artículos 39 y 55).

Si esto ocurre, entonces se abrirá de pleno derecho una articulación probatoria que no podrá exceder de cuatro (4) días de despacho, para que las partes promuevan y evacuen las pruebas que consideren convenientes y el Tribunal resolverá al día de despacho siguiente del lapso concedido.

Si el Tribunal declara que la oposición es procedente, el Fisco puede apelar esta decisión y su apelación debe ser oída en ambos efectos, de manera que los bienes continúan embargados pero no se interrumpe el remate de los mismos. En cambio, aunque la decisión que declara improcedente la apelación también es apelable, será oída en un solo efecto, de manera que en este caso y como es obvio, los bienes continuarán embargados, pero sin poder rematarse.

Si no hubo oposición a la ejecución dentro del plazo de cumplimiento voluntario y si ésta fue declarada sin lugar por la Alzada, entonces se procederá al remate de los bienes embargados, de conformidad con las reglas que al efecto contiene el Código de Procedimiento Civil. El COT contiene una serie de reglas sobre el cartel de remate y su publicación, el avalúo de los bienes por un perito y la impugnación de dicho avalúo, que son muy similares a las previstas para el proceso civil ordinario y no merecen un comentario particular⁹.

⁹ **Artículo 284:** Vencido el plazo para el cumplimiento voluntario, o resuelta la incidencia de oposición por la Alzada, sin que el deudor hubiere acreditado el pago, se ordenará el remate de los bienes embargados, el cual se seguirá por las reglas del Código de Procedimiento Civil. Las formalidades del cartel de remate se seguirán por la disposición contenida en el artículo 286 de este Código. **Artículo 285:** El Tribunal procederá a nombrar un solo perito evaluador a objeto de que efectúe el justiprecio de los bienes embargados. El perito evaluador deberá presentar sus conclusiones por escrito en un plazo que fijará el Tribunal y que no será mayor de quince (15) días de despacho contados a partir de la fecha de su aceptación. Cualquiera de las partes puede impugnar el avalúo en cuyo caso se procederá

CONCLUSIONES

1.- La ejecución forzosa de las sentencias en el proceso tributario revela graves desigualdades en el tratamiento legislativo de la cuestión, pues mientras las Administraciones Tributarias cuentan con toda una gama de herramientas y efectivos mecanismos legales para asegurar que los fallos a su favor sean cabalmente cumplidos, los justiciables no están protegidos por normas adjetivas equivalentes y se encuentran en la misma situación que enfrenta todo aquél que pretenda ejecutar forzosamente una sentencia contra un ente público.

2.- Mientras existe toda una regulación adjetiva que sin duda garantiza y protege el ejercicio del derecho a la defensa de los justiciables frente a los actos, omisiones y vías de hecho de las Administraciones Tributarias, la intensidad de esta protección sufre una preocupante desaceleración cuando se aproxima el momento culminante de la función jurisdiccional, en tanto el derecho reconocido en la sentencia no puede ser efectivamente incorporado al acervo del vencedor, por obra de privilegios decimonónicos que traicionan el postulado constitucional según el cual el proceso es un instrumento para la realización de la justicia y que impiden la realización práctica de la garantía fundamental a una tutela judicial *efectiva*.

3.- Un cambio drástico y verdaderamente eficaz de la situación planteada reclama reformas legislativas profundas y urgentes, que coloquen la legislación procesal tributaria a tono con la nueva dogmática constitucional venezolana; pero mientras tal cosa no ocurra, los jueces contencioso tributarios deben asumir la difícil pero encomiable tarea de

a la designación de peritos conforme a las reglas del Código de Procedimiento Civil. **Artículo 286:** Consignados los resultados del avalúo, se procederá dentro de los diez (10) días de despacho siguientes, a la publicación de un solo cartel de remate en uno de los diarios de mayor circulación en la ciudad sede del Tribunal. Dicho cartel deberá contener: 1. Identificación del ejecutante y del ejecutado. 2. Naturaleza e identificación de los bienes objeto del remate. 3. Certificación de gravámenes, cuando se trate de bienes inmuebles. 4. El justiprecio de los bienes. 5. Base mínima para la aceptación de posturas, la cual no podrá ser inferior a la mitad del justiprecio cuando se trate de bienes inmuebles. 6. Lugar, día y hora en que haya de practicarse el remate. Copia de dicho cartel deberá fijarse a las puertas del Tribunal. **Artículo 287:** Cumplidas las formalidades establecidas anteriormente, se procederá en el día, lugar y hora señalados, a la venta de los bienes en pública subasta, por el Juez u otro funcionario judicial competente. **Artículo 288:** Si no quedase cubierto el crédito fiscal y sus accesorios, el representante del Fisco podrá pedir al Tribunal que decrete los embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de los mismos.

obligar a las Administraciones Tributarias a que cumplan las sentencias que les desfavorezcan, sin escudarse en formalismos e interpretaciones rígidas de la ley que terminen por convertir al sistema de administración de justicia en un teatro burlesco y al catálogo de derechos y garantías constitucionales en el guión de sus actores.