
**¿HACIA EL REINADO DE LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA?
*Análisis crítico del «cobro ejecutivo»
del Código Orgánico Tributario de 2014*^(f)**

**TOWARD THE REIGN OF ADMINISTRATIVE
SELF-ENFORCEMENT POWERS?
*Critical analysis of the «executive collection»
regulated in the Organic Tax Code of 2014***

Serviliano Abache Carvajal^(s)

Fecha de recepción: 31 de enero de 2017
Fecha de aprobación: 07 de febrero de 2017

Página inicial: 51
Página final: 78

Resumen: en el presente trabajo se repasan las nociones de autotutela administrativa y presunción de legitimidad de los actos administrativos, a fin de evaluar, desde esas ópticas, los artículos 290, 291 y 292 del Código Orgánico Tributario de 2014, que regulan el punto de partida del «procedimiento administrativo de cobro ejecutivo», para sostener la inejecutividad e inejecutoriedad de los actos tributarios (determinativos y sancionatorios) hasta su definitiva firmeza, así como para explicar el fallido intento de reeditar el (superado e inconstitucional) *solve et repete*.

Palabras claves: potestad de autotutela, acto administrativo, presunción de legitimidad, firmeza, determinación tributaria, ejecutividad, ejecutoriedad, cobro ejecutivo, *solve et repete*, derechos fundamentales.

Abstract: In this paper the administrative self-enforcement powers and the legitimacy presumption of the administrative act are reviewed, in order to analyze articles 290, 291 and 292 of the Organic Tax Code of 2014, which regulate the starting point of the «executive collection administrative procedure», to argue that the non-enforceability of the tax (assessment and sanction)

(f) Este trabajo fue originalmente publicado en el *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, pp. 1763-1783; trascendental hito en la academia venezolana que se cumplió el año pasado. A sus honorables *Individuos de Número*, dedico.

(s) Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

ning) acts until their definite firmness, and also to explain the failed attempt to reissue the (overcome and unconstitutional) *solve et repete*.

Keywords: administrative self-enforcement powers, administrative act, legitimacy presumption, firmness, tax assessment, enforceability, executive collection, *solve et repete*, fundamental rights.

Sumario: I. Introducción. II. Sobre la potestad de autotutela, la presunción de legitimidad de los actos administrativos y los tributos. III. La exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario: de vueltas con *La atipicidad*... 1. La «presunción» de legitimidad como fundamento teleológico de la exigibilidad del acto administrativo definitivamente firme. 2. La naturaleza declarativa con eficacia diferida del acto determinativo, como justificación de la exigibilidad del acto administrativo una vez que ha alcanzado definitiva firmeza. 3. La culpabilidad plenamente demostrada *más allá de toda duda razonable*, en tanto imperativo constitucional del derecho a la presunción de inocencia, como condición necesaria de exigibilidad de los actos tributarios de naturaleza sancionadora. 4. Conclusión sobre la exigibilidad de los actos tributarios determinativos y sancionadores: recapitulando la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, la naturaleza determinativa declarativa con eficacia diferida y la culpabilidad plenamente demostrada *más allá de toda duda razonable*. IV. Los artículos 290, 291 y 292 del Código Orgánico Tributario de 2014: supuestos de procedencia o aplicación, causación de intereses moratorios y suspensión de efectos del acto tributario, en el marco del cobro ejecutivo. 1. Los *supuestos de procedencia o aplicación* del cobro ejecutivo: «cantidades líquidas y exigibles»; «cantidades adeudadas o debidas» y de «plazo legal o judicial» vencido para el cumplimiento voluntario. 2. La *causación de intereses moratorios* durante el cobro ejecutivo: el concepto de «exigibilidad» de las obligaciones tributarias y su delimitación jurisprudencial. 3. La *suspensión de efectos del acto administrativo* objeto de cobro ejecutivo: la «presunción» de legitimidad y la innecesidad de la tutela cautelar para suspender (porque, sencillamente, no han empezado) los efectos del acto administrativo. V. **A modo de conclusión: el fallido intento de reeditar el (superado e inconstitucional) *solve et repete*.** VI. Reflexión final. VII. Bibliografía.

I. Introducción

Ante la inminente entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario⁽¹⁾ dictado en el marco de la «reforma tributaria» de noviembre de 2014⁽²⁾, decidí, por lo delicado que pudiera llegar a ser el tema, analizar el –hasta ahora inédito en nuestra legislación– «procedimiento administrativo de cobro ejecutivo», mediante el cual se vino a sustituir el *juicio de cobro ejecutivo*, como uno de los instrumentos con los que contará a partir de febrero 2015 la Administración Tributaria para pretender hacer valer su voluntad al margen del pronunciamiento de un Tribunal, a otras voces, ante lo que podría ser el espinoso camino *hacia el reinado de la autotutela administrativa*.

A los fines de analizar críticamente el denominado «cobro ejecutivo», me centraré en los artículos 290, 291 y 292 del Código de 2014, por interesarme en esta oportunidad examinar los *supuestos de procedencia o aplicación de, la causación de intereses moratorios durante y la suspensión de efectos del acto tributario en*, dicho «procedimiento administrativo», siendo menester hacer algunas consideraciones sobre la potestad de autotutela y la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos y su especial relevancia en materia tributaria, para evidenciar, de esta manera, que los actos tributarios no son ejecutivos ni ejecutorios hasta tanto alcancen definitiva firmeza, sean éstos determinativos o sancionadores, y con ello poner de relieve que con este nuevo intento de asalto a la libertad no se pretendió otra cosa más que reeditar el (hace algún tiempo, superado) *solve et repete*, tarea en la que fallaron (regulativamente) los artífices de esta «reforma tributaria», como veremos a continuación.

Como lucirá evidente, estos comentarios son apenas una primera aproximación a una novedosa normativa en la legislación tributaria venezolana, cuya finalidad es servir de punto de partida para ulteriores estudios más detallados, profundos y cavilados sobre algo que, de entrada, pudiera tener funestas consecuencias si no se conceptualiza y caracteriza en su correcta medida.

II. Sobre la potestad de autotutela, la presunción de legitimidad de los actos administrativos y los tributos

La denominada potestad de autotutela administrativa ha sido abiertamente criticada –con razón– sobre la base de su desatención del principio de *paz jurídica*, conforme al cual nadie puede hacerse justicia por sus propios medios y, por ello, todos debemos forzosamente,

(1) Decreto Nº 1.434 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

(2) Debe siempre recordarse que la materia tributaria es de estricta reserva legal (*ley formal*: producto del parlamento), por lo que su regulación por parte del Ejecutivo –como acaba de ocurrir en la recién promulgada «reforma», en el marco de los decretos-leyes dictados con ocasión a la ley habilitante de noviembre de 2013–, atenta directamente contra la libertad individual y, en consecuencia, contra la Constitución misma. En efecto, *la autoimposición es libertad*, por lo que la «ejecutiva-imposición» es una manifestación despótica, abusiva y, en fin, autoritaria del poder, mediante la cual se subvierte la libertad individual y se pulveriza la propiedad privada.

acudir a los Tribunales para plantear nuestras pretensiones⁽³⁾. Al respecto, HERRERA ORELLANA ha expresado, con rigor, que:

«Resulta crucial desarrollar y llevar tanto a la ley como a la jurisprudencia y los manuales, una teoría general, compatible con la Constitución, de la autotutela administrativa. Es irresponsable, inconstitucional y contrario a la libertad, seguir afirmando que todo acto dictado por la Administración, cualquiera, está dotado de ejecutividad y ejecutoriedad y que la actuación judicial sólo ha de estar asegurada *a posteriori*.// Debe, por el contrario, afirmarse que sólo algunos actos de la Administración, aquellos que resultan del ejercicio de una potestad atribuida por ley y cuyo fin es satisfacer o tutelar en forma directa e inmediata un interés general, son los que deben entenderse ejecutivos y ejecutorios. Debe, pues, afirmarse sin reserva alguna, que frente a las libertades (tales como la propiedad privada, libre empresa, libertad de expresión, de pensamiento, de asociación, de educación y el domicilio), no puede haber autotutela para extinguir situaciones jurídicas subjetivas sino sólo para limitarlas, y que no puede haber autotutela en los casos de actos sancionatorios»⁽⁴⁾.

En efecto, las críticas a la potestad de autotutela administrativa inclusive versan sobre su concepción de no ser más que una materialización de una (inconstitucional) delegación de *facultades jurisdiccionales* a la Administración Pública, en desmedro de la separación de poderes, habida cuenta que aquéllas son las que habilitan a los Tribunales a fallar y ejecutar sus propias decisiones (heterotutela).

Lo anterior, hace recordar el carácter *iliberal* que caracteriza al «Derecho administrativo» (*rectius: Poder administrativo*)⁽⁵⁾, desde su génesis, con ocasión a la Revolución Francesa y el nacimiento de la noción misma de *acto administrativo*, por una parte, y por la otra, su falta de control jurisdiccional, producto de la atípica separación de poderes que habilitó a la Administración Pública a revisar sus propios actos a través del *Conseil d'État*, esto es, a ser juez y parte⁽⁶⁾.

(3) Al respecto, *vid.* ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal, «Breves reflexiones sobre la llamada "presunción de legitimidad de los actos administrativos"», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015, p. 98.

(4) HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, «Derecho administrativo y libertad: o de por qué el derecho administrativo no ha respetado ni promovido la libertad», *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*, N° 3, Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, 2014, pp. 88 y 89.

(5) Cf. HAMBURGER, Philip, *Is Administrative Law Unlawful?*, The University of Chicago Press, Chicago y Londres, 2014, *in totum*.

(6) Una excelente aproximación sobre estas cuestiones, puede verse en: ALVARADO ANDRADE, Jesús María, «Sobre la incompatibilidad del Estado de Derecho (*Rule of Law*) con la presunción de legitimidad del acto administrativo», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015, pp. 105-200.

Ahora bien, recientemente comenté⁽⁷⁾ que en materia tributaria y de conformidad con el Código Orgánico Tributario de 2001, los actos administrativos tributarios son, en principio, ejecutivos más no ejecutorios, esto es, una vez dictados y notificados se hacen exigibles luego de vencido su lapso de impugnación, pero dicha exigibilidad no la podía materializar la Administración Tributaria por sí misma, sino que requería del auxilio de los Tribunales para hacer valer la firmeza de sus actos en contra de la voluntad de los contribuyentes (juicio ejecutivo). *Elo era lo correcto.*

No obstante lo anterior, y si bien mediaba una inconstitucional excepción en relación con los actos tributarios sancionatorios, específicamente en materia de clausura de establecimientos, dicha situación se ha pretendido extender, por medio del nuevo «cobro ejecutivo» regulado en los artículos 290 y siguientes del recientemente publicado Código Orgánico Tributario de 2014, a los actos determinativos y sancionatorios (de multas) tributarios. No obstante ello, y como veremos en seguida, la norma que inicia este nuevo «procedimiento» no faculta –en contra de lo que ya se está comentando en el foro– a la Administración Tributaria a ejecutar sus actos *antes* de que los mismos alcancen *definitiva firmeza*. Veamos.

III. La exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario: de vueltas con La atipicidad...

La ejecutividad e ejecutoriedad de los actos tributarios está atada, en primer lugar, a la exigibilidad de los actos administrativos en general hasta tanto se «presuman» (o *sean*) legítimos; en segundo lugar, está íntimamente vinculada a su naturaleza determinativa declarativa con eficacia diferida en particular, con fundamento en los argumentos que he sostenido con anterioridad⁽⁸⁾; y en tercer lugar, la misma debe analizarse, en el caso de los actos tributarios sancionadores, a la luz de la culpabilidad plenamente demostrada como imperativo constitucional del derecho a la presunción de inocencia. Sobre estas cuestiones, presentaré un breve resumen a continuación.

1. La «presunción» de legitimidad como fundamento teleológico de la exigibilidad del acto administrativo definitivamente firme

Es entendido en doctrina –como en el pasado lo he tratado con detenimiento⁽⁹⁾–, que la «presunción»⁽¹⁰⁾ de legitimidad del acto administrativo constituye el fundamento de su exigi-

(7) Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Autotutela administrativa, clausura de establecimientos y Libertad», *Ámbito Jurídico*, Año XV - Nº 191, Legislación Económica, Caracas, 2014, p. 11.

(8) Para un desarrollo detallado de mi teoría, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, Nº 93, Caracas, 2012, *in totum*.

(9) *Vid. Ibid.*, pp. 181-188.

(10) Recordando que se trata de una «presunción» en sentido lato, no técnico, pues esta categoría jurídica no encuadra dentro de la tipología de las *presunciones jurídicas*: por versar sobre Derecho y hechos (el apego formal y sustancial del acto administrativo al ordenamiento jurídico y la veracidad de los hechos relacionados en el mismo), mientras que las *presunciones jurídicas* sólo versan sobre hechos, por un parte, y por la otra, porque la «presunción» de legitimidad tiene como finalidad darle fundamento a la *exigibilidad*

bilidad, sustenta su ejecutiva y ejecutoriedad, o lo que es lo mismo, si no se «presume» (o es) legítimo, mal pudiera pasarse a la ejecución de su contenido. Los actos administrativos que se suponen legítimos adquieren obligatoriedad, tienen fuerza ejecutiva, en fin, son plenamente ejecutables.

A guisa de ejemplo tenemos la opinión de DROMI, para quien «La presunción de legitimidad es presupuesto de la posibilidad administrativa de ejecutar el acto, pues el acto presumido legítimo tiene obligatoriedad y exigibilidad»⁽¹¹⁾. Igualmente considera que «Exigibilidad, ejecutividad u obligatoriedad inmediata significan lo mismo. Son expresiones distintas de lo que representa la ejecutoriedad, que pueden existir sin ella. La ejecutividad proviene de la validez del acto, mientras que la ejecutoriedad se asienta en la ejecutividad. La ejecutividad es una consecuencia de la presunción de legitimidad, que se establece a favor de los actos administrativos; presunción que, a su vez, está determinada por la necesidad de que sean ejecutivos»⁽¹²⁾.

En ese mismo sentido Consuelo SARRÍA, al comentar simultáneamente la presunción de legitimidad y la ejecutividad de los actos administrativos, explica que «Se trata de dos atributos del acto administrativo, que al suponer, que el acto fue expedido conforme a derecho, implican que una vez expedido, puede ser puesto en ejecución inmediatamente»⁽¹³⁾, para cerrar sus ideas expresando que «la ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de su presunción de legalidad y es el atributo que implica su eficacia o exigibilidad»⁽¹⁴⁾.

Teniendo entonces claro lo anterior, las preguntas que necesariamente hay que formularse son: ¿cuáles actos administrativos se «presumen» legítimos? y ¿a partir de cuándo nace tal «presunción»? Las respuestas a estos interrogantes abonarán el camino para saber, por vía de consecuencia, cuáles actos administrativos son exigibles (ejecutivos y/o ejecutorios) y a partir de cuándo lo son.

Pues bien, para que nazca la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos y éstos sean plenamente eficaces, en mi opinión deben estar presentes cuatro elementos concurrentes: (i) *el indicio propio o endógeno material de validez*; (ii) *el indicio preexistente o anterior de validez*; (iii) *el indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial*; y (iv) *el indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto administrativo.

En este sentido, la jurisprudencia de lo contencioso administrativo y tributario ha delimitado los dos primeros elementos: (i) que el acto administrativo haya sido dictado por el

del acto administrativo, mientras que las presunciones jurídicas encuentran su razón de ser en la *actividad probatoria*, específicamente, en *facilitar* dicha actividad a quien la presunción beneficia. *Cf. Ibid.*, pp. 40-41, 44-46, 159-169, y 181-188.

(11) DROMI, Roberto, *El acto administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2000, p. 81.

(12) *Ibid.*, p. 90.

(13) SARRÍA, Consuelo, «Materialización del acto administrativo, documento administrativo y documento público», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, p. 312.

(14) *Ídem.*

órgano competente y en apego a la ley (el indicio propio o endógeno material de validez); y (ii) que el acto administrativo esté debidamente respaldado por el expediente administrativo (el indicio preexistente o anterior de validez); bajo la precisión y calificación de los actos administrativos que gozan de presunción de legitimidad.

El primer elemento lo denominé *indicio propio o endógeno material de validez* del acto administrativo, por cuanto, como se observa, el mismo deviene de una condición jurídica *inherente* al acto mismo, cual es su apego y conformidad a las prescripciones legales, esto es, la «validez» o «perfección» de su configuración y emisión jurídica.

Por su parte, el segundo elemento lo designé *indicio preexistente o anterior de validez* al acto administrativo, ya que, como es sabido, la formación del expediente administrativo debe ser *anterior* a la emisión del propio acto, del cual se desprende buena parte de la legalidad y veracidad en conjunto de la actuación de la Administración en el caso concreto, puesto que el apego a Derecho del acto en sí no basta, no es suficiente para que pueda presumirse legítimo, toda vez que del mismo se desprende solamente el *resultado* de la actuación administrativa, pero no la *forma* en que dicha actuación tuvo lugar, siendo, en consecuencia, condición anterior y necesaria de la validez del acto su respaldo en el expediente administrativo.

Ahora bien, aparte de los dos primeros elementos brevemente comentados, que han surgido *implícitamente de los pronunciamientos judiciales dirigidos a determinar* cuáles actos administrativos son los que gozan de tal presunta legitimidad, he propuesto dos indicios adicionales que, sumados a los anteriores y presentes todos de manera *concurrente*, configuran los cuatro elementos que darán lugar al *nacimiento* de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo, éstos son: (iii) el *indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial* del acto administrativo, y (iv) el *indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto administrativo.

El tercer elemento que he denominado *indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial* del acto administrativo, se refiere a las consecuencias jurídicas que éste proyecta a partir de su «notificación legal» al administrado. En efecto, me refiero a su eficacia *condicionada*, por cuanto la misma tendrá lugar a partir de la eventual (futura e incierta) realización de la notificación del acto al particular, y que además ésta se materialice en cumplimiento de *todos* los extremos legales establecidos al respecto, esto es, si la notificación es llevada a cabo pero no cumple a cabalidad los requisitos de ley, será defectuosa y, así, no tendrá efecto alguno⁽¹⁵⁾. Por el contrario, si la notificación del acto administrativo definitivo es realizada de acuerdo a lo legalmente establecido, entonces el mismo surtirá sus consecuencias jurídicas parciales relativas al *inicio* (fecha de partida) de los lapsos de impugnación (defensa) que detenta el particular interesado.

(15) Hecha excepción del caso puntual en el que el interesado, por medio de alguna actuación que realice, evidencie su conocimiento sobre el alcance y contenido del acto.

Y en cuarto lugar, está el *indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto administrativo, estrechamente vinculado con el indicio anterior. Este consiste en el «vencimiento» o «transcurso íntegro» del lapso legal de impugnación *per se* que dispone el administrado a partir de la notificación legal del mismo, *sin actividad alguna de cualquiera de las partes*, tanto por la Administración, en vista de que su acto todavía no es exigible, no es ejecutable, por lo que su indebida ejecución *antes* de que alcance este carácter y fuerza jurídica viciaría su actuación y, en consecuencia, no podría presumirse legítima, como por razón de la «inactividad» del administrado dentro de dicho lapso de impugnación, esto es, se constituye en la conjetura de que la falta de accionar –o renuncia de ejercer– la vía recursiva administrativa o la contenciosa en que incurre el administrado para desvirtuar los designios del acto que le impuso un reparo y/o una multa, se debe a que el mismo debe haber sido dictado conforme a Derecho y sus fundamentos fácticos deben estar apegados a la realidad de los acontecimientos, produciéndose de esta manera la figura de la *cosa decidida* a través del *acto consentido*. En este sentido, la consumación del lapso legal para ejercer el recurso, impugnación o defensa, es *esencial* para que surta efectos todo acto encaminado a desmejorar la situación jurídico-subjetiva del particular, en garantía de sus *derechos fundamentales*.

El vencimiento y respeto del lapso para recurrir que posee el administrado no debe confundirse con un señalamiento «formal» que deba estar expresamente indicado en el texto del acto, *sino que es un elemento sustancial de eficacia plena del propio acto, es inherente y fundacional al mismo*, por lo cual es indispensable para que logre su producción absoluta de efectos en el mundo jurídico, cuya justificación son los propios derechos fundamentales del particular que son afectados por la voluntad administrativa.

Como se observa, los indicios *posterior o formal de eficacia condicionada y parcial e impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena*, condicionan la entrada en vigor del acto administrativo de manera «formal» (notificación legal) y «temporal» (transcurso del lapso de impugnación o defensa), estando el último indicado –lógicamente– supeditado al anterior.

Así, entonces, sólo la presencia de forma *concurrente o simultánea* de los elementos anteriores, dará lugar al nacimiento de la «presunción» de *legitimidad* del acto administrativo, que por argumento *a contrario* deja ver que la ausencia de cualquier de los indicios señalados impediría el surgimiento de dicha «presunción» y, con ello, no se hará exigible, no adquirirá eficacia el acto administrativo.

Es muy importante entender la teoría que propongo: partiendo de que el acto administrativo es –por definición– una intrusión en la esfera jurídico-subjetiva del administrado y, con ello, un atentado contra su libertad, es menester, para que el mismo sea ejecutable en respeto de sus derechos, que se den cita de manera concurrente los elementos indicados. Lo contrario, esto es, defender la teoría tradicional de la presunción de legitimidad como –con contadas excepciones– lo ha hecho la doctrina nacional y extranjera, resultaría en apoyar

los estragos que esta (mal entendida) construcción ha generado, con especial preocupación en el contencioso administrativo y tributario, con el cual nada tiene que ver esta atípica categoría⁽¹⁶⁾.

- (16) A propósito del atentado que significa para la libertad de los individuos la concepción tradicional de la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, es oportuno atender una «crítica» formulada a «mi teoría». En su recién publicado trabajo sobre la institución de la expropiación, José Ignacio HERNÁNDEZ señala que: «En fecha reciente, Serviliano Abache ha cuestionado que tal “presunción” [refiriéndose a la presunción de legitimidad del acto administrativo] pueda suponer la inversión de la carga probatoria, aun cuando acepta que el acto administrativo se “presume” válido en tanto acto dictado en ejercicio de funciones públicas (*La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, FUNEDA-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, p. 159). Discrepamos de tal conclusión: el acto administrativo no se “presume” válido, en el sentido que la Administración debe acreditar la legalidad del acto y de manera especial, su razonabilidad, en tanto el acto administrativo es una invasión a la libertad general del ciudadano. *Cfr.*: Bocanegra Sierra, Raúl y García Luengo, Javier, “La potestad de dictar actos administrativos como intromisión en la libertad”, en *Revista de Administración Pública* N° 172, Madrid, 2007, pp. 103 y ss.» (Corchetes míos) [HERNÁNDEZ G., José Ignacio, *La expropiación en el Derecho administrativo venezolano*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2014, p. 125]. Como resultará evidente, son varias las *falacias argumentativas* en las que incurre HERNÁNDEZ en ese breve comentario. En *primer lugar*, no es cierto que yo considere que «el acto administrativo se “presume” válido en tanto acto dictado en ejercicio de funciones públicas»; una simple lectura de la página referida da cuenta de ello. Tal afirmación no es más que una simplificación en extremo de mi explicación con la finalidad de, más que defender o justificar su posición, atacar o rebatir la mía por entenderla contraria a la suya, por lo que incurre claramente en la *falacia del enemigo de paja*. Si acaso, como enseña sobre esta falacia la doctrina [*Cf.* MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 260], HERNÁNDEZ hubiese «jugado limpio» y se hubiera dado la tarea de presentar mi posición en toda su extensión y complejidad, no hubiese podido «rebatirla fácilmente». En la página del libro a la que HERNÁNDEZ hace referencia, apenas propongo una posible *fundamentación* de esta categoría, habida cuenta la falta absoluta de regulación positiva de la misma. De hecho, mi explicación sobre el *porqué* y el *cómo* es que el acto se «presume» legítimo y *qué* significa e implica esto, inicia en el punto inmediato siguiente al referido por él. En *segundo lugar*, HERNÁNDEZ cae, quizás sin darse cuenta, en lo que Genaro CARRIÓ denominó las *pseudo-disputas originadas en equívocos verbales* [*Cf.* CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, pp. 95 y ss.], que es otra forma de llamar a la *falacia de las palabras equívocas* [*Cf.* WESTON, Anthony, *Las claves de la argumentación*, Ariel, 11ª edición, Barcelona, 2006, p. 131]. La cuestión es que Hernández está criticando la *concepción estándar o tradicional* de la «presunción» de legitimidad, sobre la base de que ella atenta —como en efecto— contra la libertad de los individuos, y al considerar que yo acepto que el acto administrativo se «presume» legítimo, entonces cree —así lo hace— que está criticando mi posición. Sin duda, un mar de confusiones. En lo que HERNÁNDEZ no repara, es que estamos hablando de *dos cosas distintas*: él se refiere a la concepción estándar de la «presunción» de legitimidad; yo planteo una teoría sobre la «presunción» de legitimidad que dista de la concepción tradicional que él critica, más bien me encargo de desmontar esa anacrónica noción para luego desarrollar mi tesis, por cierto, en garantía de la libertad individual, con lo que se evidencia que a HERNÁNDEZ lo envuelve una *ilusión de discusión*, por partir de una premisa manifiestamente errada: que la categoría «presunción de legitimidad del acto administrativo» tiene —y sólo puede tener— un *significado único* y, por tal razón, que dicho significado es el mismo en su discurso y en el mío. Por ello, como enseña CARRIÓ, resulta recomendable «no embarcarse nunca en una discusión sin estar absolutamente seguro de cuál es el sentido con que nuestro oponente está usando las palabras claves». [*Ibid.* p. 96]. En *tercer lugar*, HERNÁNDEZ incurre en una de las más divertidas falacias, muy común, por cierto, en los *autores colectivistas*: la *definición persuasiva*. En efecto, se vale del *significado emotivo negativo* de la «presunción» de legitimidad (por ser un atentado a la libertad individual), usándola de manera aparentemente «neutral», para con ello pretender modificar el *significado*

2. La naturaleza declarativa con eficacia diferida del acto determinativo, como justificación de la exigibilidad del acto administrativo una vez que ha alcanzado definitiva firmeza

En lo que a la naturaleza declarativa con eficacia diferida del acto de determinación tributaria se refiere, tal cualidad también pone en evidencia porqué el mismo no es –ni puede ser– ejecutivo ni ejecutorio hasta tanto la determinación de la obligación tributaria alcance definitiva firmeza. Mis argumentos para justificar tal conclusión, resumidamente, los he organizado de la siguiente manera: (i) *el argumento tributario*: la liquidez y certeza de la obligación tributaria; (ii) *el argumento constitucional y del Derecho de los derechos*: la tutela judicial efectiva y el debido proceso; (iii) *el argumento de teoría general del Derecho*: la naturaleza técnica del Derecho, y la subjetividad y voluntariedad de la interpretación jurídica; y (iv) *el argumento de filosofía del Derecho*: las falacias en la argumentación jurídica⁽¹⁷⁾.

En cuanto *al argumento tributario* (la liquidez y certeza de la obligación tributaria), el asunto es el siguiente: considerándose el procedimiento de determinación de la obligación tributaria *declarativo*, criterio que rige en nuestro orden tributario y según el cual, tal y como su denominación apunta, la determinación *declara* la existencia de la obligación tributaria nacida en el momento de la *realización* del hecho imponible –y con mayor razón en los ordenamientos que siguen el criterio *constitutivo* de este procedimiento–, el hecho es que la

descriptivo de mi teoría (defensa de la libertad individual), asociándola, de esta manera, con el significado descriptivo y emotivo negativo de la «presunción» de legitimidad en su concepción estándar o tradicional. Su argumento se puede reconstruir de la siguiente forma: *Premisa mayor*: la «presunción» de legitimidad (p) representa un atentado contra la libertad (q); *Premisa menor*: la tesis de ABACHE acepta que el acto administrativo se «presume» legítimo (p); *Conclusión*: la tesis de ABACHE representa un atentado contra la libertad (q). Es decir: *Si p entonces q/ p/ Luego q*. Allende la apariencia de corrección del argumento (desde un punto de vista *formal*), lo cierto es que, precisamente por incurrir en la falacia anteriormente comentada sobre la *pseudo-disputa originada en equívocos verbales o falacia de las palabras equívocas*, al considerar que estamos hablando de lo mismo (cuando que nos referimos a *dos «presunciones» de legitimidad diferentes, excluyentes e incompatibles*), entonces su *premisa menor* (p) redunda en falsa y, con ello, resulta irremediabilmente incorrecta su conclusión (q). Se materializa, como se evidencia, un error en la selección de una de sus premisas (por modificar radicalmente su significado), esto es, una *falacia material* en su construcción argumentativa. Éste es un ejemplo –por definición– de mala argumentación (corrección formal e incorrección material), como lo explica la doctrina [Cf. ATIENZA, Manuel, *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, D. F., 2003, p. 13]. En *cuarto lugar*, y ya para terminar, también es apreciable la *falacia de autoridad* en la que incurre HERNÁNDEZ, porque en lugar de dar *verdaderas razones* –como ha quedado demostrado– se limita a apelar a la autoridad de los autores que refiere, pero sin brindar razones propias, por un lado, ni traer los razonamientos de los autores, por el otro. Por lo anterior, debe tenerse presente con MARTÍNEZ ZORRILLA que «conviene además no usar el argumento de autoridad como excusa para no ofrecer razones en apoyo o defensa de algo» [MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *op. cit.*, p. 262], porque, en definitiva, ello no hace más que evidenciar la ligereza de nuestros «análisis» y la vacuidad de nuestros «argumentos».

- (17) Para una reciente sistematización de mis argumentos, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015, pp. 203-232.

obligación tributaria, siendo *ex lege* y surgiendo en el 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*.

En efecto y como es sabido, aun cuando la obligación tributaria *nace* en el momento en que se realiza el hecho imponible *por imperio de la ley*, no es posible exigir el cumplimiento de una obligación —contenida en un acto administrativo— que: (i) carece de *certeza*, esto es, se desconoce si nació en la realidad, situación que, en principio, no se sabrá hasta tanto no se haya declarado su existencia de manera definitivamente firme, una vez culminado el procedimiento de determinación, y se haya verificado, con la consabida dificultad implícita a dicha labor, si la situación *fáctica, individual y concreta* encuadra en la hipótesis *normativa, general y abstracta*; y que en caso de haber nacido (ii) se desconozca su monto, esto es, el *quantum* o *contenido patrimonial* de la obligación que no está definitivamente determinada. Estas razones nos conducen a concluir que siendo el crédito tributario bajo determinación *incierto e ilíquido*, es sólo lógico afirmar que el mismo también es *inexigible*.

En cuanto *al argumento constitucional y del Derecho de los derechos* (la tutela judicial efectiva y el debido proceso), el asunto es el siguiente: lo planteado en el argumento anterior hace relucir que la *exigencia* del pago de una obligación determinada administrativamente (no de forma definitiva) en un acto tributario que carece de firmeza, se traduciría en la inconstitucional pretensión —como manifestación material del *solve et repete*— de una deuda *incierta, ilíquida* y, posiblemente, *inexistente*, que tendría que indebidamente soportar el contribuyente recurrente, esto es, se podría ver obligado, contra toda lógica jurídica y al margen de la dogmática constitucional, a tener que erogar una suma dineraria (con todas las implicaciones económico-financieras que ello conlleva) para pagar una supuesta deuda cuyo nacimiento no se ha precisado, se desconoce, y además puede ser —o ha sido— recurrido el acto que la demanda, todo lo cual podría concluir en que, como no es extraño, sea declarada inexistente dicha obligación o nulo el acto que la contiene por decisión del órgano judicial, constituyéndose además esta situación en un claro pago de lo indebido, por demás sujeto a una espinosa repetición.

En cuanto *al argumento de teoría general del Derecho* (la naturaleza técnica del Derecho y la *subjetividad y voluntariedad* de la interpretación jurídica), el asunto es el siguiente: se hace notable la *quiebra* implícita en la teoría que supone la declaración de la existencia y cuantía de la obligación tributaria obtenida —exclusivamente— con fundamento en la ley, esto es, el rompimiento del paradigma *ex lege*, obviando la gestión que le corresponde a su *aplicador*, quien es —en definitiva— el que *interpreta, aplica* y «personalmente» *declara* su existencia y *cuantifica* el importe a pagar de acuerdo a «su posición». En efecto, y aun cuando la obligación tributaria *nace* por imperio de la ley y ésta debe establecer —por mandato de los principios de reserva legal y legalidad tributaria—, los *elementos constitutivos* que delimitan las expresiones *cualitativa y cuantitativa* del tributo (hecho imponible, base imponible, alícuota y sujeto pasivo), se está, en este sentido, ante un acto de interpretación-aplicación, que en definitiva supone un *acto de voluntad —con inevitable subjetividad— de su aplicador*, esto es, una *forzosa y material subjetivización de la declaración y liquidación de la obligación tributaria*.

Considerar lo contrario equivaldría a dejar de lado, así, la *administrativa* –y no solamente *normativa*– determinación de la obligación tributaria, *siempre* hecha por el funcionario (contador público, abogado, etc.) de la Administración Tributaria, cuya «posición determinante» es precisamente eso, ¡una posición!, para nada definitiva ni mucho menos firme, hasta tanto el acto administrativo que la declaró y liquidó, *lo sea*.

Finalmente, en cuanto *al argumento de filosofía del Derecho* (la falacia *ex lege* de la obligación tributaria) el asunto es el siguiente: para demostrar lo anterior, basta con tener en cuenta las *falacias* que suponen que «la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos» y de que «sólo existe una solución correcta para cada conflicto».

La primera falacia, de acuerdo a la cual *la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos*, consiste en que el enunciado normativo, precisamente por su carácter «general» y «abstracto», no puede regular todos los mandatos «concretos» que satisfagan el sinnúmero de necesidades reales tan variables y complejas de la *vida jurídica*, siendo, entonces, el *resultado de aplicación* de la ley *directamente proporcional* al conocimiento y habilidad «personal» de su *aplicador*. La indiscutible presencia de esta falacia se evidencia en que, si bien la ley consagra –a través de los elementos constitutivos del tributo– la «abstracta» e «hipotética» *solución determinativa (nacimiento y cuantía de la obligación)*, por imperativo constitucional de los apuntados principios de reserva legal y legalidad tributaria, no es menos cierto que, la «concreta» y «real» *solución o producto determinativo*, no dependerá –exclusivamente– de la ley, que no puede determinar *por sí sola* la obligación tributaria, aun cuando circunscriba sus efectos dentro de ciertos límites, parámetros o pautas directivas, sino que el mismo se encuentra altamente teñido por lo *subjetivo*, o lo que es lo mismo, resultará –en innegable medida–, *determinado por las habilidades y particulares conocimientos jurídicos y/o contables de su aplicador*.

En lo tocante a la falacia según la cual *sólo existe una solución correcta para cada conflicto*, que predica el sistema binario –o correcto o incorrecto– de la *veritas una*, lo cierto es que en la actualidad ya no se discute la posible existencia real de *varias soluciones jurídicamente correctas* para supuestos de hecho aparentemente *idénticos*.

En este sentido, es más que evidente la amplia gama de *disímiles, y jurídica y contablemente correctas soluciones*, que pueden reportarse en procedimientos determinativos que versen sobre *asuntos virtualmente iguales*, por el lugar que ocupan la interpretación y la aplicación normativa para decantarse por una u otra *posible* «solución determinativa»: allí donde de dos opciones una resulta *posible*, también es –lógicamente y en la misma medida– *posible* la otra.

Resulta de meridiana importancia tener en cuenta que la ley *manda*, no *ejecuta*, quien la ejecuta es su *aplicador-ejecutor*, con sus «conocimientos personales», en este caso, de naturalezas jurídica y contable; por lo que tampoco debe obviarse el hecho de que *la ley no predetermina el resultado determinativo*, porque –sencillamente– al ser *anterior* a la situación fáctica y concreta, inevitablemente ignora sus circunstancias *particulares*; de allí la forzosa y sumamente compleja empresa que supone el deontológico encuadre de la situación *fáctica, individual y concreta*, en la hipótesis *normativa, general y abstracta*,

evidenciándose, así: *el cambio del paradigma ex lege de la obligación tributaria, por el complemento sustancial que representa el procedimiento de determinación en la teoría general del tributo, a partir del expediente de la interpretación jurídica.*

3. La culpabilidad plenamente demostrada más allá de toda duda razonable, en tanto imperativo constitucional del derecho a la presunción de inocencia, como condición necesaria de exigibilidad de los actos tributarios de naturaleza sancionadora

Finalmente, y en lo que respecta a los actos tributarios de naturaleza sancionadora, se hace aún más patente la inexigibilidad de la voluntad administrativa que tipifica un ilícito fiscal, hasta tanto no sea plenamente demostrada la culpabilidad del presunto infractor *más allá de toda duda razonable*, en virtud del derecho a la presunción de inocencia constitucionalmente consagrado en el artículo 49, numeral 2 de la *norma normarum*, según el cual: «Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario»; también regulado, entre otros, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en los términos siguientes:

Artículo 8, numeral 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos:
«Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad (...)».

Artículo 14, numeral 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:
«Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley».

En este sentido, resaltan las palabras de BLANCO-URIBE, quien, explicando la *imposibilidad jurídica de condenar al presumido inocente*, enseña que «(...) es evidente que, siendo la penalización una consecuencia de la previa determinación de la culpabilidad, lo cual debe constar en una decisión de carácter público, trátase de un acto administrativo o de una sentencia, que se encuentre definitivamente firme, sin lugar por lo demás a duda razonable alguna, mal podría ejecutarse sanción de ninguna índole contra de quien no haya sido en tales términos encontrado culpable»⁽¹⁸⁾. Más adelante explica que «Evidentemente, mientras el acto administrativo sancionatorio puede ser objeto de un recurso, o habiendo sido impugnado aún no haya decisión final del órgano administrativo o judicial, existe la duda razonable de si la culpabilidad quedará o no probada, pues estamos constitucionalmente obligados a presumir la inocencia»⁽¹⁹⁾. Y, finalmente, concluye expresando que «Conviene poner de relieve que esto es de esta forma, por imperativo constitucional, aunque en el fondo la Administración Tributaria esté en lo cierto y haya emitido en acto administrativo sancionatorio

(18) BLANCO-URIBE, Alberto, «Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002, p. 701.

(19) *Idem.*

totalmente demostrativo de la culpabilidad (pues meras afirmaciones lo harían estar viciado de nulidad absoluta), pues tal culpabilidad derivará, a la final, no del contenido del acto, sino de su incuestionable firmeza»⁽²⁰⁾.

Resulta evidente, entonces, que todo acto tributario de naturaleza sancionadora deberá constituirse, sin excepción y antes de ser ejecutado, en «plena prueba» de la culpabilidad del presunto infractor imputado del incumplimiento de la normativa tributaria, esto es, demostrar *más allá de toda duda razonable* la materialización del ilícito fiscal tipificado en su contenido, como manifestación particular y directa del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, o lo que es lo mismo, deberá adquirir plena firmeza, bien por *no* haber sido legalmente impugnado y *aceptado* por el sujeto pasivo de la pena, o por haber sido *recurrido y confirmado* judicialmente mediante sentencia definitivamente firme, en garantía del preeminente derecho fundamental a la presunción de inocencia.

4. Conclusión sobre la exigibilidad de los actos tributarios determinativos y sancionadores: recapitulando la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, la naturaleza determinativa declarativa con eficacia diferida y la culpabilidad plenamente demostrada *más allá de toda duda razonable*

En conclusión, los actos tributarios no son ejecutivos ni ejecutorios: (i) por su inexigibilidad hasta que se «presuman» o sean legítimos, lo cual no ocurrirá mientras sean impugnables en sede jerárquica o contenciosa; (ii) por su naturaleza determinativa declarativa con eficacia diferida, con fundamento en los cuatro argumentos recién expuestos, que necesariamente reclaman como condición necesaria la definitiva firmeza del acto determinativo; y (iii) por su inexigibilidad hasta que la culpabilidad del sujeto pasivo quede plenamente demostrada *más allá de toda duda razonable*, como imperativo constitucional del derecho a la presunción de inocencia.

IV. Los artículos 290, 291 y 292 del Código Orgánico Tributario de 2014: supuestos de procedencia o aplicación, causación de intereses moratorios y suspensión de efectos del acto tributario, en el marco del cobro ejecutivo

Sentadas las bases teóricas que explican y justifican la inexigibilidad del acto tributario hasta que el mismo haya alcanzado definitiva firmeza, a partir de un correcto entendimiento de la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, de la naturaleza declarativa con eficacia diferida del procedimiento determinativo, y de la plena demostración *más allá de toda duda razonable* de la culpabilidad del sujeto pasivo en materia sancionatoria, es necesario entrar en el análisis crítico de los artículos 290 y 291 del Código de 2014, en lo que a los *supuestos de procedencia o aplicación* del «cobro ejecutivo» se refiere, y del artículo 292 *eiusdem*, sobre la suspensión de efectos del acto tributario, lo que permitirá concluir que los mismos —y desde ya me permito adelantarlo— lejos de habilitar a la Administración Tributaria a ejecutar su voluntad con anterioridad a que la misma alcance definitiva firmeza,

(20) *Ibid.*, p. 702.

más bien refuerza en distintas normas la noción de *condición necesaria* de dicha firmeza para dar paso a la ejecución de la voluntad administrativa. Veamos.

De conformidad con los artículos 290, 291 y 292 del Código nuevo:

Artículo 290 del COT/2014: «El cobro ejecutivo de las cantidades **líquidas y exigibles**, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo. (...)// El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código, genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades **adeudadas**, por concepto de tributos, multas e intereses, **con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo**». (Resaltado y subrayado míos).

Artículo 291 del COT/2014: «Al día siguiente del **vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario**, se intimará al deudor a pagar las **cantidades debidas** y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación». (Resaltado y subrayado míos).

Artículo 292 del COT/2014: «El procedimiento de cobro ejecutivo se paraliza cuando se **suspendan los efectos del acto** conforme a lo dispuesto en este Código». (Resaltado y subrayado míos).

El análisis de las normas recién transcritas lo plantearé desde distintos enfoques: (i) los *supuestos de procedencia o aplicación* del cobro ejecutivo; (ii) la *causación de intereses moratorios* durante el procedimiento de cobro ejecutivo; y (iii) la *suspensión de efectos del acto administrativo* objeto de cobro ejecutivo.

1. Los supuestos de procedencia o aplicación del cobro ejecutivo: «cantidades líquidas y exigibles», «cantidades adeudadas o debidas» y de «plazo legal o judicial» vencido para el cumplimiento voluntario

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*, por el otro, teniendo en cuenta que ambos escenarios encuentran en mi propuesta sobre la «presunción» de legitimidad del acto administrativo un terreno común.

En efecto, 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. La pregunta sería, entonces, ¿cuándo estamos frente a una obligación tributaria «líquida y exigible»?

En sintonía con lo expuesto anteriormente bajo la explicación brindada sobre la naturaleza declarativa con eficacia diferida del procedimiento y acto determinativo, se está ante una obligación tributaria *liquida*, de *quantum* o *contenido patrimonial* conocido o preciso, cuando se tiene *certeza* de su monto, *porque el mismo ya no es modificable*, cuando el procedimiento determinativo ha llegado a término, en tanto el acto –administrativo o judicial– determinativo ha adquirido *definitiva firmeza*. A otras voces: la «liquidez» de la obligación tributaria se obtiene –como lo he explicado con mayor detenimiento y rigor en otras oportunidades⁽²¹⁾– junto con la *cosa firmemente determinada*.

Y en lo que a la «exigibilidad» de la obligación tributaria se refiere, la misma nace cuando se tiene *certeza de su existencia y precisión de su cuantía*, esto es, cuando se ha *determinado de manera definitivamente firme la obligación*. Como es sabido, si bien la obligación tributaria es de naturaleza *ex lege* y nace en el momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* mientras no se haya determinado su nacimiento y cuantía de forma *definitivamente firme*. Pensar lo contrario, habilitaría el irracional e inconstitucional criterio de acuerdo al cual se acepta exigir el pago de una obligación tributaria cuyo nacimiento se desconoce y cuya cuantía también. Dicho de otra manera: se estuviese abogando por exigir el cumplimiento de una obligación cualitativa y cuantitativamente entredicha o, lisamente, inexistente. Lo anterior, nos lleva a la única conclusión que luce razonable: considerar que un crédito tributario de determinación pendiente (*incierto e ilíquido*) es también y forzosamente *inexigible*.

Igual suerte siguen las nociones de «cantidades adeudadas» y «cantidades debidas» de los artículos 290 y 291 del Código, teniéndose en cuenta que bajo esos rótulos es sólo posible encuadrar obligaciones tributarias definitivamente firmes en su determinación, bien sea porque no se recurrieron por el sujeto pasivo, bien sea por luego de recurridas fueron consideradas nacidas y precisados sus montos de forma definitivamente firme por un Tribunal en última instancia. O lo que es lo mismo, si hablamos de cantidades o montos «adeudados o debidos», es equivalente a hablar de montos *definitivamente firmes* y, por ello, *exigibles*: verdaderas deudas del sujeto pasivo. Por argumento *a contrario*, una cantidad pendiente de

(21) Vid. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La solución determinativa...» *cit.*; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La técnica determinativa tributaria. "Una cuestión jurídica y contablemente opinable"», *Revista de Derecho Público*, Nº 132, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La falacia *ex lege* de la obligación tributaria», *Ámbito Jurídico*, Año XIV – No. 179, agosto, Legislación Económica, Caracas, 2013; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad... cit.*; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una reforma tributaria desde el Derecho de los derechos», *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Un desafío pasado y presente del Derecho Tributario: la naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Nº 63, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010; y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia Nº 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», *Revista de Derecho Tributario*, Nº 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

determinación, bien por no haber concluido el procedimiento administrativo, bien por estar sustanciándose el proceso judicial, bajo supuesto alguno podrá considerarse «adeudada o debida», simplemente no es una deuda del sujeto pasivo y, con ello, *tampoco será exigible* por la Administración Tributaria mediante el procedimiento de cobro ejecutivo –ni por cualquier otro–, por no estar ante los *supuestos de procedencia o aplicación* del mismo.

En lo que al *vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario* se refiere, el cual parte –nuevamente– de «cantidades debidas», las únicas interpretaciones racionales y razonables serían entender dicho lapso: (i) como el que correrá *después* de haber vencido el lapso de impugnación (jerárquica o judicial) de veinticinco días sin actividad recursiva por parte del sujeto pasivo, generándose la figura del acto consentido, o (ii) el que transcurrirá *después* de haberse sentenciado en última instancia el juicio sustanciado por la impugnación de la determinación realizada por la Administración; en ambos casos, como puede apreciarse, luego de que el acto (administrativo o judicial) determinativo de la obligación tributaria ha adquirido *plena y definitiva firmeza*.

Todo lo anterior es perfectamente trasladable –y, si se quiere, hasta con mayor peso– al supuesto de que las «cantidades líquidas y exigibles» o «cantidades adeudadas o debidas» se traten de *cantidades sancionatorias*, esto es, cantidades ya no producto de un acto determinativo sino de uno sancionatorio (*multa*) tributario. La razón es evidente: como anteriormente fue expuesto, todo acto tributario sancionador debe constituirse en plena prueba de la culpabilidad –*más allá de toda duda razonable*– del presunto infractor de la normativa en cuestión. Dicho de otra manera: el acto sancionador deberá adquirir plena firmeza, en garantía del derecho fundamental a la presunción de inocencia, ya sea por no haberse impugnado, o por haberse impugnado y ratificado judicialmente. Debe recordarse que la culpabilidad, en definitiva, procede de la plena firmeza del acto que la contiene, sea administrativo o judicial.

Como puede apreciarse en los dos supuestos anteriores, esto es, obligaciones tributarias y sanciones pecuniarias o multas, para que las mismas adquieran exigibilidad, necesariamente deben estar contenidas en actos administrativos *definitivamente firmes*, a otro decir, actos administrativos que se «presuman» legítimos, en los términos expuestos, teniendo que estar presentes los indicados cuatro elementos concurrentes: (i) *el indicio propio o endógeno material de validez*; (ii) *el indicio preexistente o anterior de validez*; (iii) *el indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial*; y (iv) *el indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena del acto administrativo*.

Así, y sólo así, ante la presencia de forma *concurrente* o *simultánea* de los elementos indicados, tiene lugar el nacimiento de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo, haciéndolo exigible (ejecutivo), lo que permite afirmar de igual manera que la ausencia de alguno de los elementos expuestos truncaría el surgimiento de dicha «presunción» y, con ello, no se hará exigible, no adquirirá eficacia *ex ante* el acto tributario, bien sea determinativo o sancionador, sólo teniendo posibilidad de hacerse exigible si luego de impugnado es ratificado por el Tribunal que conozca de la causa *ex post*, situación en la cual ya no se «presumiría» su legitimidad, sino que se *entendería* legítimo luego de pasar por el control judicial.

2. La causación de intereses moratorios durante el cobro ejecutivo: el concepto de «exigibilidad» de las obligaciones tributarias y su delimitación jurisprudencial

A tenor del citado artículo 290 del Código de 2014, en el procedimiento de cobro ejecutivo *se incluirán los intereses moratorios que se generen durante su sustanciación*, cuestión que, a la luz de lo planteado hasta este punto, luce incorrecto y antinómico con el encabezado de la misma norma (los *supuestos de procedencia y aplicación* del cobro ejecutivo): «cantidades líquidas y exigibles».

En efecto, si partimos de la pendencia del procedimiento determinativo de la *obligación principal*, que a su vez implica la falta de certeza sobre su nacimiento y su cuantía, esto es, si la obligación tributaria *no es exigible* por estar contenida en un acto determinativo que pende de un procedimiento (administrativo o judicial) inconcluso, entonces mal podrían causarse *obligaciones accesorias*, como –en efecto– lo son los intereses moratorios.

Pero hay más. Sin ánimos de exhaustividad en este punto que también hemos abordado con detenimiento en otros trabajos⁽²²⁾, debe tenerse en cuenta la delimitación jurisprudencial del concepto de «exigibilidad» de las obligaciones tributarias y, con ello, el momento de causación de los intereses moratorios, a partir del conocido fallo del caso MADOSA, en el que se estableció lo que sigue:

«De manera que, como bien señala la recurrida, **los intereses moratorios se causan sobre créditos ciertos, líquidos y exigibles**, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por cuanto la Administración Tributaria procedió a calcular los Intereses Moratorios que pretendió cobrar a la contribuyente sobre crédito ilíquido, no exigible para el momento en que calcula dichos intereses moratorios y no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas ya que estos créditos fueron liquidados conjuntamente con los Intereses Moratorios. Así se declara»⁽²³⁾. (Resaltado y subrayado míos).

Teniendo en cuenta los momentos de reiteración jurisprudencial de este criterio, así como los vaivenes que han tenido lugar en esta materia, y al margen lo que actualmente sostenga el Tribunal Supremo de Justicia, en mi opinión la posición asumida por la Sala Constitucional en el caso CONATEL –siguiendo la doctrina del caso MADOSA de la Sala Político-Administrativa–, es la teóricamente correcta, por las razones anteriormente expuestas de manera resumida sobre la naturaleza declarativa con eficacia diferida del acto determinativo. En dicho fallo, la Sala señaló lo siguiente:

«Ahora bien, con ocasión de la aclaratoria solicitada ante la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia por el Gerente Jurídico del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria –SENIAT– respecto de la decisión dictada por la

(22) *Vid.*, entre otros: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria...» *cit.*, *in totum*.

(23) Sentencia N° 421/1993, de 10 de agosto de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Manufacturera de Aparatos Domésticos, S. A., (Madosa)*, consultada en original.

Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional, al asumir por remisión de la Sala Plena, dictó su decisión N° 816 del 26 de julio de 2000, en la cual ratificó el criterio expuesto en la decisión objeto de aclaratoria. En tal sentido, al igual que la decisión dictada por la Sala Plena el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional estableció que los intereses moratorios se generan **desde la oportunidad en que la obligación se hace exigible, esto es, una vez que el respectivo reparo adquirió firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas en virtud de los recursos interpuestos»**⁽²⁴⁾. (Resaltado y subrayado míos).

Como se observa de los fallos citados, y en sintonía con lo expuesto a lo largo de este trabajo, la exigibilidad de la obligación tributaria *declarada* en un acto determinativo, está condicionada a la *exigibilidad* misma del acto. Sólo los actos firmes, bien por falta de impugnación, o por haber recaído sentencia definitivamente firme en la causa, serán exigibles, esto es, harán nacer a favor de la Administración Tributaria el *derecho* de exigir su voluntad, y en cabeza de los individuos la *obligación* de cumplir con la misma. A otras voces: la Administración Tributaria sólo podrá hacer valer su voluntad a través del procedimiento de cobro ejecutivo, una vez que dichas obligaciones sean *líquidas y exigibles*, a tenor del artículo 290 del Código de 2014 y en sintonía con la jurisprudencia citada.

3. La suspensión de efectos del acto administrativo objeto de cobro ejecutivo: la «presunción» de legitimidad y la innecesidad de la tutela cautelar para suspender (porque, sencillamente, no han empezado) los efectos del acto administrativo

Como fue anteriormente enunciado, el artículo 292 del Código nuevo indica que cuando se suspendan los efectos del acto tributario impugnado, se paralizará el procedimiento de cobro ejecutivo. Se podría entender que dicha disposición, en principio, está en sintonía con la doctrina tradicional sobre la inmediata exigibilidad de los actos administrativos, posición que haría indispensable solicitar al Tribunal de la causa la medida cautelar de suspensión de efectos o la de amparo cautelar, para lograr –precisamente– detener la eficacia del acto una vez impugnado.

Ahora bien; conforme a la teoría que he propuesto y que aquí he aplicado, sobre la «presunción» de legitimidad del acto administrativo, se hace totalmente innecesaria cualquier medida cautelar para lograr tal fin, pues dicho acto no se puede entender exigible hasta que el mismo alcance definitiva firmeza, en los términos expuestos, y para ese momento, que estaría representado por el cuarto elemento de la «presunción» de legitimidad (denominado *parcial e impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena*), ya el acto no sería impugnabile, no sería recurrible por haber alcanzado definitiva firmeza, o lo que es lo mismo, si se recurre el acto y, con ello, no tendría lugar dicho cuarto elemento sin el cual no podría nacer la

(24) Sentencia N° 1490/2007 de 13 de julio del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, caso *Telcel, C. A., vs. Comisión Nacional de Telecomunicaciones (Conatel)*, consultada en original.

presunción de legitimidad, entonces el acto no adquiriría eficacia y, por vía de consecuencia, al no ser exigible una vez que es impugnado, no haría faltar solicitar la suspensión de unos efectos que no tendrían lugar.

La tesis sostenida se ha hecho eco en los ordenamientos jurídicos de países vecinos, como son los casos de Colombia, Honduras y Costa Rica, por mencionar algunos.

En efecto, el recién reformado Código Contencioso Administrativo de Colombia⁽²⁵⁾, en manifiesta evolución normativa, consagraba expresamente en su artículo 64 la *firmeza* del acto administrativo como requisito *indispensable* para su ejecución, en los términos siguientes:

Artículo 64 del Código Contencioso Administrativo de Colombia: «Carácter ejecutivo y ejecutorio de los actos administrativos. Salvo norma expresa en contrario, los **actos que queden en firme** al concluir el procedimiento administrativo serán suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento. **La firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados**». (Resaltado y subrayado míos).

Por su parte, y en similar forma, la Ley de Procedimiento Administrativo de Honduras establece en su artículo 31, que:

Artículo 31 de la Ley de Procedimiento Administrativo de Honduras: «Los actos de la Administración de carácter particular adquieren **eficacia al ser firmes**». (Resaltado y subrayado míos).

En esta línea también se ubica el artículo 228 de la Ley General de la Administración Pública de Costa Rica, según el cual:

Artículo 228 de la Ley General de la Administración Pública de Costa Rica: «La Administración deberá dar **cumplimiento a los actos administrativos firmes**». (Resaltado y subrayado míos).

Lo anterior permite concluir que, tanto la evolución de las instituciones fundamentales del Derecho administrativo, cuanto la tendencia liberal a privilegiar y garantizar la vigencia de los derechos fundamentales del individuo sobre los bienes colectivos, predicán y se encaminan hacia la concepción de la *firmeza* o, lo que es lo mismo, de la *inimpugnabilidad*

(25) Dictado mediante Decreto 01 de 1984, parcialmente reformado por el Decreto 2304 de 1989, la Ley 446 de 1998 y la Ley 809 de 2003, y cuya última y más reciente reforma se hizo por la Ley 1437 de 2011, que ahora lo denominó *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Sobre esta última reforma, *vid.* BREWER-CARÍAS, Allan R., «Los principios generales del procedimiento administrativo en la Ley 1437 de 2011 contentiva del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia», en Canónico Sarabia, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011, pp. 13-48.

de los actos administrativos como condición *necesaria, previa e indispensable* para que éstos produzcan plenos efectos jurídicos y, con ello, se haga exigible la voluntad de la Administración⁽²⁶⁾, lo que simultáneamente demuestra —en contra de dogmática tradicional y las posiciones más conservadoras— la innecesidad de la tutela cautelar para suspender los efectos de los actos administrativos. En una palabra: *mal pueden suspenderse unos efectos que, sencillamente, no han iniciado*, como es —precisamente— el caso del artículo 292 del Código Orgánico Tributario de 2014 y el cobro ejecutivo.

V. A modo de conclusión: el fallido intento de reeditar el (superado e inconstitucional) *solve et repete*

La proscripción del *solve et repete*, como consecuencia de la protección y garantía del pleno ejercicio del derecho fundamental a la defensa del contribuyente, tuvo lugar en Venezuela por la más docta jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, en cuya conocida sentencia del 14 de agosto de 1990, sentó lo siguiente:

«Se revela, en efecto, el principio [*solve et repete*] como una **indebida restricción legal al derecho constitucional de la defensa, consagrado en el Artículo 68 de la Carta Magna** que, si bien remite al legislador la regulación y concreción de la garantía, no deja en sus manos la esencia de la misma, **porque eso sería desnaturalizar la consagración directa por nuestra Ley Fundamental de un conjunto de derechos (...)**

No obstante, considera la Corte que el Artículo 178 del Código Orgánico Tributario, invocado por el recurrente, tuvo como propósito, precisamente, poner fin al principio *solve et repete* en el ordenamiento jurídico tributario de nuestro país, —y así nos lo recuerda su exposición de motivos— incluida la materia aduanera.

(26) Así también lo ha entendido la más acreditada y siempre innovadora doctrina alemana, dentro de la cual resalta la opinión de Johann-Christian PIELOW, quien ha expuesto su pensar en los siguientes términos: «(...) hay que partir del hecho de que el acto administrativo en principio y una vez vencido el plazo para interponer un recurso administrativo o judicial, suele alcanzar automáticamente e independientemente de su legalidad la consistencia jurídicomaterial (sic). En otras palabras: Se trata de una decisión unilateral por parte de una autoridad administrativa que —una vez dada su inimpugnabilidad— trae las consecuencias o modificaciones jurídicas, para así decirlo, "en sí" (sic), como en el caso de los actos configurativos y declarativos de derecho, o que puede ser ejecutada —o sea: hecho "eficaz"— directamente, es decir: sin intervención judicial, por el propio poder ejecutivo como en el caso de los actos administrativos que postulan obligaciones para la actuación o no del ciudadano». Y más adelante concluye que: «Después de la inimpugnabilidad de la resolución sobre el recurso de alzada [equivalente a nuestro recurso jerárquico] o la acción de anulación [equivalente a nuestros recursos judiciales], el acto administrativo en principio ya no puede —salvo en los casos de su nulidad— ser acometido. Entonces está también justificado el ejecutarlo». (Corchetes míos). PIELOW, Johann-Christian, «Suspensión de los efectos de los actos administrativos en vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Alian Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, pp. 203 y 216, respectivamente.

Esa norma sustitutoria parece, en efecto, responder a un criterio más amplio: **cuando el particular afectado interpone el recurso correspondiente, la ejecución forzosa de las obligaciones cuyo objeto activo sea la administración, queda suspendida hasta que el acto administrativo que las declara o impone adquiera firmeza; siempre, claro está, que no se lesione con ellos gravemente el interés general»**⁽²⁷⁾. (Resaltado y subrayado míos).

Por su parte, en relación al orden jurídico internacional de los derechos humanos, ha sido expuesto por el profesor Rodolfo SPISSO⁽²⁸⁾ que «no sólo es inadmisibles la exigencia del “*solve et repete*” entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista una resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal»⁽²⁹⁾, como sería el pretendido y fallido caso del novedoso «cobro ejecutivo»

En tal sentido, explica SPISSO que el contribuyente que se vea obligado a pagar *antes* de que haya tenido la oportunidad de demostrar la inexistencia de la deuda tributaria que se le exige, como se (mal) pretende a través del «cobro ejecutivo», estará siendo sometido *sustancialmente* a una limitación igual a la que implica el *solve et repete*, razón por la cual, sin la *previa* intervención judicial no habrá acto de determinación tributaria *exigible*⁽³⁰⁾. Además agrega, para dilucidar cualquier duda al respecto, y apoyándose en la definición de determinación tributaria de GIULIANI FONROUGE, que sin determinación, comprendida la realizada en *fase judicial*, no hay –ni puede haber– ejecución, esto es, la exigibilidad del acto de determinación presupone la participación e intervención del órgano judicial independiente⁽³¹⁾.

Esta advertencia ha sido puesta desde hace tiempo por Alberto BLANCO-URIBE, con ocasión a la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001 y la eliminación de la suspensión automática de efectos del acto administrativo con la interposición del recurso contencioso tributario –como ocurre ahora con el Código de 2014 en relación al recurso

(27) Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, del 14 de agosto de 1990, caso *School Venezolana, C. A.*, citada en BLANCO-URIBE, Alberto, «Eliminación de los efectos...» *cit.*, pp. 674 y 675.

(28) Cf. SPISSO, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 57 y ss.

(29) *Ibid.*, p. 61.

(30) Cf. *Ídem*, apoyándose en las ideas de MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, 1980, p. 388, nota 319.

(31) Cf. *Ibid.*, pp. 61 y 62. Sobre la protección internacional de los derechos del contribuyente en la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, también puede consultarse: VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002, pp. 508-515; VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 20, y VALDÉS COSTA, Ramón, «La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. El Pacto de San José de Costa Rica», *R. T.*, t. XIV, Nº 84, y en *Rev. D. F.*, Nº 480, t. XLIV, Buenos Aires, 1988.

jerárquico⁽³²⁾—, quien, agregando que la regulación normativa de la Convención Americana de Derechos Humanos está prevista en el artículo 14, numeral 1⁽³³⁾ del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁽³⁴⁾, y suscribiéndose en las ideas de Humberto J. BERTAZZA sobre aquélla, considera que «este trascendente criterio doctrinario, sobre la idea de la suspensión “inmediata”, por la mera interposición del recurso, sin necesidad de consagración expresa, por imperativo de este tratado de derechos humanos e, incluso, a pesar de la eventual explícita previsión legal del contra principio “*solve et repete*” (que por cierto es el caso de varias leyes tributarias en Argentina y también en Paraguay), pues acorde con la Convención, no puede haber ejecución del acto administrativo, “antes de que pase en autoridad de cosa juzgada”»⁽³⁵⁾.

VI. Reflexión final

Sólo resta observar cómo se desarrollarán los acontecimientos al margen de la regulación normativa del «cobro ejecutivo», que por sí misma sólo faculta a la Administración a cobrarle a los contribuyentes las «cantidades líquidas y exigibles», en los términos precisados, careciendo de tales cualidades los reparos que no sean definitivamente firmes por no presumirse legítimos los actos administrativos que los contienen y por mantenerse pendiente el procedimiento determinativo y/o sancionatorio en sede administrativa o judicial.

En este sentido, la exigibilidad de un acto administrativo que haya sido impugnado ante los Tribunales, mientras no haya recaído sentencia definitivamente firme en la causa —algo que nos recuerda, en cierta medida, la criticable y peligrosa doctrina de la «deferencia judicial hacia el ejecutivo»⁽³⁶⁾— marginaría a todas luces la *función judicial*, al extremo de que, en caso de ser encontrado y declarado absolutamente nulo el acto *después* de haber sido cumplido, tal fallo *no podrá impedir la consumación de lo ya ejecutado* indistintamente de los *teóricos* efectos *ex tunc* de su declaratoria de nulidad y de la procedente «reparación» de la situación jurídica infringida, que, como es sabido, en todo caso llegará demasiado tarde —si

-
- (32) Artículo 257 del Código Orgánico Tributario de 2014: «La interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido. (...)».
- (33) Artículo 14, ordinal 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: «Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. **Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil** (...)», (resaltado y subrayado míos), recordando, como lo ha advertido BLANCO-URIBE, que las *obligaciones tributarias* tradicionalmente han sido incluidas en el *ámbito civil*. BLANCO-URIBE, Alberto, *op. cit.*, nota al pie Nº 55, p. 684.
- (34) Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 2.146, Extraordinario, 28 de enero de 1978.
- (35) BLANCO-URIBE, Alberto, *op. cit.*, pp. 685 y 686.
- (36) Sobre esa doctrina, *vid.* ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, «El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)», *Revista de Derecho Administrativo*, Nº 1, Editorial Sherwood, Caracas: s. 1997, pp. 84 y ss.

es que llega⁽³⁷⁾—, pudiendo, inclusive, haberte costado la existencia *jurídica* al administrado, cuando no la *fáctica*; sin duda, un perjuicio irreparable.

En definitiva resulta apreciable, que los actos administrativos de la Administración Tributaria que se pretendan concretar en actos no sólo ejecutivos, sino además (inconstitucionalmente) ejecutorios, se colocan al margen de la *norma normarum*, en quebrantamiento del más preciado de los bienes de los contribuyentes e individuos en general: su Libertad.

AVIDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

(37) Al respecto, *vid.* las estadísticas recientemente publicadas de los fallos en esta materia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia —que hablan por sí solas—, en el contundente trabajo de CANOVA GONZÁLEZ, Antonio, HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, RODRÍGUEZ ORTEGA, Rosa E., y GRATEROL STEFANELLI, Giuseppe, *El TSJ al servicio de la revolución. La toma, los números y los criterios del TSJ venezolano (2004-2013)*, Editorial Galipán, Caracas, 2014.

VII. Bibliografía

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Autotutela administrativa, clausura de establecimientos y Libertad», *Ámbito Jurídico*, Año XV - Nº 191, Legislación Económica, Caracas, 2014.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La técnica determinativa tributaria. “Una cuestión jurídica y contablemente opinable”», *Revista de Derecho Público*, Nº 132, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La falacia *ex lege* de la obligación tributaria», *Ámbito Jurídico*, Año XIV – Nº 179, agosto, Legislación Económica, Caracas, 2013.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, Nº 93, Caracas, 2012.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una reforma tributaria desde el Derecho de los derechos», *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Un desafío pasado y presente del Derecho Tributario: la naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Nº 63, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia Nº 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», *Revista de Derecho Tributario*, Nº 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.
- ALVARADO ANDRADE, Jesús María, «Sobre la incompatibilidad del Estado de Derecho (*Rule of Law*) con la presunción de legitimidad del acto administrativo», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015.
- ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal, «Breves reflexiones sobre la llamada “presunción de legitimidad de los actos administrativos”», en Louza Scognamiglio, Laura y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad de, acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2015.

-
- ATIENZA, Manuel, *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, D. F., 2003.
- BLANCO-URIBE, Alberto, «Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad», en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002.
- BREWER-CARIÁS, Allan R., «Los principios generales del procedimiento administrativo en la Ley 1437 de 2011 contentiva del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia», en Canónico Sarabia, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011.
- CANOVA GONZÁLEZ, Antonio, HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, RODRÍGUEZ ORTEGA, Rosa E., y GRATEROL STEFANELLI, Giuseppe, *El TSJ al servicio de la revolución. La toma, los números y los criterios del TSJ venezolano (2004-2013)*, Editorial Galipán, Caracas, 2014.
- CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006.
- DROMI, Roberto, *El acto administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2000.
- HAMBURGER, Philip, *Is Administrative Law Unlawful?*, The University of Chicago Press, Chicago y Londres, 2014.
- HERNÁNDEZ G., José Ignacio, *La expropiación en el Derecho administrativo venezolano*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2014.
- HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, «Derecho administrativo y libertad: o de por qué el derecho administrativo no ha respetado ni promovido la libertad», *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*, Nº 3, Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, 2014.
- MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, «El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)», *Revista de Derecho Administrativo*, Nº 1, Editorial Sherwood, Caracas, 1997.
- PIELOW, Johann-Christian, «Suspensión de los efectos de los actos administrativos en vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Cariás*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- SARRÍA, Consuelo, «Materialización del acto administrativo, documento administrativo y documento público», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Cariás*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.

-
- SPISSO, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón, «La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. El Pacto de San José de Costa Rica», *R. T.*, t. XIV, N° 84, Buenos Aires, 1988.
- VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002.
- WESTON, Anthony, *Las claves de la argumentación*, Ariel, 11ª edición, Barcelona, 2006.