

SEXTA PARTE: RÉGIMEN TRIBUTARIO

Sección I: Régimen tributario general

“El Autobús Equivocado... El Destino Final Arbitrario. El Código Orgánico Tributario de 2014”

Alberto Blanco-Uribe Quintero
Profesor de la Universidad Central de Venezuela

Resumen: *Se trata de un análisis desde la perspectiva de los principios constitucionales del Estado de Derecho, y de los Derechos Humanos, acerca de la ilegitimidad y la contrariedad a derecho implícitos en el dictado e inminente aplicación del Decreto N° 1.434 del 17 de noviembre de 2014, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, al carecer de, y no poder tener, previsión en la Ley Habilitante de 2013, violar la reserva parlamentaria en materia tributaria y penal, y consagrar una normativa plena de regulaciones contrarias a principios constitucionales y lesivas a los derechos humanos y sus garantías.*

Palabras Clave: *Reserva legal. Reserva parlamentaria. Legalidad. Domicilio. Prescripción. Suspensión de efectos. Medidas cautelares. Cobro ejecutivo. Derechos humanos. Democracia.*

Abstract: *This paper is an analysis from the perspective of the constitutional principles associated to the rule of law, and human rights, about the illegitimacy and the breach of rule of law implicit in dictation and imminent application of Executive Order Decree N° 1.434 on November 17, 2014, of the Organic Tax Code, not being enabled the Executive Power to do so pursuant to the Enabling Law of 2013, and in so doing violating parliamentary reserve of legislation in tax and criminal matters, and establishing a normative full of regulations contrary to constitutional principles and harmful to human rights and their guarantees.*

Key Words: *Legal reserve. Parliamentary reserve. Rule of Law. Legal address. Prescription. Suspension of effects. Precautionary measures. Executive collection. Human rights. Democracy.*

EL AUTOBÚS EQUIVOCADO

Cuando se toma el autobús equivocado, en razón de que no se dirige al destino que en realidad se desea, sea por error o premeditadamente, puede ocurrir, en el primer caso, que se llegue a lugar distinto, o en el segundo caso, que se fuerce al autobús a desviarse, sin importar al autor de ello la suerte de los demás pasajeros.

Eso es lo ocurrido con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 y las que serán sus resultas (destino forzado), cuando el Gobierno usó para ello la Ley Habilitante (autobús equivocado), sin que tal cosa se encontrara en la ruta trazada (la defensa de la economía y la lucha contra la corrupción administrativa), con clara afectación de los derechos de los contribuyentes (los demás pasajeros).

En efecto, dos fueron los aspectos de acuerdo entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, para explicar o justificar la pretendida necesidad de que el primero habilitase al segundo, para actuar como legislador delegado, o legislador de excepción, en virtud de la insuficiencia del legislador ordinario para acometer esos temas con la debida prontitud y eficiencia, desde la perspectiva de la creación normativa con rango de ley: la defensa de la economía y la lucha contra corrupción administrativa. Esto se desprende de la simple lectura de los numerales 1 y 2 del artículo 1 de la Ley Habilitante¹.

Ahora bien, sin detenernos a tratar el punto acerca de si lo tributario entra o no dentro del campo de lo económico, lo cual fue objeto de interesantes discusiones, cuando bajo la vigencia de la Constitución de 1961, en 1994 el Presidente de la República de la época, Dr. Rafael Caldera, reformó por Decreto Ley el Código Orgánico Tributario, habiendo sido previamente autorizado por ley que acordaba la posibilidad extraordinaria de habilitar al Jefe del Estado para dictar medidas económicas o financieras, lo cierto es que si bien la Constitución de 1999 no establece límites específicos por materia para la habilitación legislativa, la simple lectura de los literales a) a f) del numeral 2 del artículo 1 de la Ley Habilitante de 2013, en cuanto al tema de la defensa de la economía, no contiene referencia alguna a lo tributario en lo explícito, como tampoco en lo implícito.

Lo mismo puede decirse en cuanto al contenido de los literales a) a h) del numeral 1 de dicho artículo 1, sin perder de vista el hecho cierto e indiscutible de que, además, la tributación y su régimen legal nada tienen que ver con, ni puede ser usado como un instrumento de, la lucha contra la corrupción administrativa.

En otras palabras, y sin olvidar que el principio de legalidad tributaria (“*no taxation without representation*”)², como materia propia de la reserva legal, o mejor aún, de la libertaria y bien delimitadora reserva parlamentaria, exige el tratamiento de lo tributario no solamente en actos jurídicos con rango de ley, sino particularmente en sentido garantista mediante la ley formal³, es obvio que el Gobierno tomó el autobús equivocado: la Ley Habilitante de 2013.

¹ Ley que autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan (publicada en la *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 6.112 del 19 de noviembre de 2013).

² Este año en su aniversario número 800, desde la Carta de 1215. Uno de los pilares de la civilización y de la democratización del poder.

³ Artículo 202 constitucional: “*La ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador*”.

El autobús equivocado es la evidencia de la ilegitimidad del actuar gubernamental, que implica la inconstitucionalidad del Decreto N° 1.434 del 17 de noviembre de 2014, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario⁴, con base en haber sido dictado en un acto con rango de ley que no es una ley formal, en pretendido uso de una habilitación legislativa que no se extiende materialmente (como además no podía válidamente en derecho hacerlo) a lo tributario. El Gobierno (a cuyas órdenes para colmo se encuentra la Administración Tributaria) actuó sin habilitación legislativa, usurpando la función legislativa, siendo que los artículos 25 y 138 constitucionales sancionan con la nulidad los actos del Poder Público que violan los derechos humanos y sus garantías, o se dicten en usurpación de autoridad.

Se tomó pues este autobús equivocado y se le cambió el rumbo o la ruta, de modo de dirigirlo a un destino diferente (y hasta en dirección contraria como veremos), como lo es la parada de la reforma tributaria, en detrimento de los derechos de los demás pasajeros (los contribuyentes). Conste por cierto que hablamos de esa parada, pero sin conocer a cabalidad la identidad del destino final al cual en realidad se enrumban las autoridades gubernamentales con este proceder, si es que no se trata de la obtención a mansalva de fondos frescos y rápidos, sin entorpecimiento de ello por la aplicación de los principios jurídicos.

Desde esta perspectiva, y sin pretender ser exhaustivo en cuanto al análisis o mención de todos y cada uno de los derechos de los contribuyentes que son afectados con este cuestionable en derecho actuar, no legislativo sino gubernamental, se resalta lo siguiente, sin orden especial alguno, dentro de los aspectos alarmantes del contenido del nuevo articulado.

Veamos:

I. DOMICILIO ELECTRÓNICO

La posibilidad de establecer un domicilio electrónico, concebida en el Código de 2001 (artículo 34) como resultado de un acuerdo entre contribuyente y Administración Tributaria, pasa ahora a ser, en el Código de 2014 (artículo 34), el resultado de una decisión unilateral administrativa, encima de carácter obligatorio y, por si fuera poco, preferente, léase entonces excluyente, en cuanto a los domicilios físicos.

Esto reviste trascendental importancia y gran peligrosidad, no solamente por las fallas de accesibilidad que suelen afectar los portales web de los entes tributarios, sino por su estrecha vinculación directa con el goce efectivo del derecho al debido proceso, frente al curso de los lapsos de caducidad para recurrir, por ejemplo.

II. PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

El régimen de la prescripción extintiva fue modificado simplemente para aumentar sus términos de duración. Cada vez más este régimen va perdiendo su especialidad o especificidad, para irse aproximando al régimen general de la prescripción extintiva de las obligaciones personales, contenido en el Código Civil, de diez años de duración.

Disposición Transitoria Quinta: “En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario...”.

⁴ Publicado en la *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 6.152 del 18 de noviembre de 2014 (vaya urgencia habiendo sido dictado un año después de la Ley Habilitante y de manera notoria efectivamente publicado semanas después de su aprobación y anuncio en gaceta).

En efecto, la prescripción cuatrienal prevista en el artículo 55 del Código de 2001, de la acción para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria o para imponer sanciones tributarias distintas de la privación de libertad, es llevada a seis años en el artículo 55 del Código de 2014. Lo mismo puede decirse del derecho a la recuperación de montos pagados indebidamente por el contribuyente. Empero, es obvio que lo que se encuentra detrás de esto no es otra cosa que el reconocimiento tácito de la ineficiencia administrativa, con lo que se menoscaba la consagración del principio de eficiencia administrativa en el artículo 141 constitucional.

La prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y las acciones pecuniarias sigue siendo de seis años, conforme al artículo 59 del Código de 2001 y el artículo 55 del Código de 2014.

Y, por lo que respecta a la prescripción extintiva de la obligación tributaria, en los casos en los cuales el sujeto pasivo no haya cumplido sus deberes formales, presente irregularidades en su contabilidad o no haya podido la Administración Tributaria conocer el hecho imponible, prevista con una duración de seis años en el artículo 56 del Código de 2001, es equiparada a la prescripción de derecho común del Código Civil, es decir, es llevada a diez años de duración, en el artículo 56 del Código de 2014.

No se queda atrás la prescripción de la acción para imponer penas restrictivas de libertad, llevada en su duración de seis a diez años, en los respectivos artículos 57, sin perjuicio de que el Código de 2014, en el mismo dispositivo, equipara a la defraudación tributaria, la falta de enteramiento por agentes de retención y la insolvencia fraudulenta tributaria con los delitos de lesa humanidad y con los delitos contra los derechos humanos, al declarar imprescriptible la acción para imponer las sanciones respectivas.

La pregunta que conviene hacerse tiene que ver con precisar si hay honestidad en este proceder, en el sentido de determinar si, siendo reconocido el incumplimiento del principio de eficiencia administrativa consagrado en el artículo 141 constitucional, en lugar de operarse los ajustes necesarios en el funcionamiento interno de la Administración Pública, simplemente se le da más tiempo de actuación al quehacer administrativo, en perjuicio tanto de la seguridad jurídica como de la posibilidad cierta de lograr la optimización del servicio público.

Lo anterior, sin perder de vista la inexplicable equiparación, en el plano de los valores y principios fundamentales, entre los delitos de lesa humanidad, como las ejecuciones masivas, la tortura, la desaparición forzosa de personas, el genocidio, entre otros, y los delitos contra los derechos humanos en general, con algo tan insignificante, comparativamente hablando, como lo es la defraudación tributaria.

III. INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA

Reiterando en cuanto se refiere a este punto los aspectos que fueron comentados inicialmente, vinculados con la ilegitimidad de la vía elegida para legislar (toma del autobús equivocado) en la materia tributaria, por violación del principio de legalidad tributaria, asumido constitucionalmente más como reserva parlamentaria, que como simple reserva legal, es lo cierto que toda la argumentación es también aplicable en cuanto concierne a la vulneración del principio de legalidad penal.

El conocido "*nullum crimen, nulla poena, sine lege*", alude igualmente al concepto de ley formal, toda vez que lo que se encuentra en juego, como derecho fundamental del ser humano, es la libertad personal. Este es también un supuesto garantista de reserva parlamentaria.

Es así como, de manera ilegítima, el Poder Ejecutivo creó un nuevo tipo delictivo, en el numeral 4 del artículo 118 del Código de 2014, dentro de los ilícitos tributarios penales,

denominado “*La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria*”, desarrollado en el artículo 123 de ese Código, así: “*Quien incite públicamente o efectúe maniobras concertadas tendentes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias será sancionado con prisión de un (1) año a cinco (5) años*”.

Se trata, pues, de un nuevo delito sancionado con pena privativa de libertad, dirigido a castigar un comportamiento de las personas en general, que ha sido instituido no por el legislador ordinario, a través de la ley formal, sino por el Gobierno, a través de un decreto con rango, valor y fuerza de ley, y en ejecución de una ley habilitante que pretende justificarse en la necesidad de defender la economía y luchar contra la corrupción. De qué forma se supone que este tipo delictivo serviría para cumplir los objetivos plasmados por la Ley Habilitante de 2013?

A mayor gravedad, se pretende usurpar las atribuciones constitucionales reconocidas al Poder Ciudadano, por órgano de la Fiscalía General de la República, al establecerse en el artículo 131, numeral 22 del Código de 2014, que la Administración Tributaria podrá ejercer en nombre del Estado la acción penal correspondiente a los ilícitos tributarios penales, sin perjuicio de las competencias atribuidas al Ministerio Público. Una cosa es el principio de colaboración de los poderes, mediante la posibilidad de instar al Ministerio Público a ejercer la acción penal, y otra muy distinta es la facultad de cumplir directamente con esa función.

En todo caso, como quiera que esta opinión académica es objeto de publicación, vale la pena aclarar que el autor de estas líneas, si bien objeta la conformidad a derecho de la reforma normativa bajo análisis, en ningún caso se encuentra incitando a su incumplimiento. Por el contrario, sugiere y aconseja que se le de estricto cumplimiento por parte de los sujetos pasivos tributarios, sin perjuicio de las acciones legales que se puedan intentar contra ella y contra sus actos de ejecución, dentro de un Estado de Derecho, y conforme al ordenamiento jurídico venezolano vigente.

IV. CONCEJOS COMUNALES

El artículo 131, numeral 21 del Código de 2014 faculta a la Administración Tributaria para designar a los concejos comunales como sus auxiliares, en tareas de contraloría social.

Dejando de lado la circunstancia, aunque incierta, de que los concejos comunales no sean órganos públicos, por lo que no podrían encontrarse dotados de atribuciones o potestades públicas, no hallándose sujetos al principio de legalidad administrativa, es evidente que se dibuja una violación del principio de igualdad y de no discriminación, en detrimento además de la libertad asociativa, por cuanto no se da idéntico tratamiento a otras figuras legales asociativas, incluso de previsión constitucional, como las cooperativas, dentro de los esquemas de la posible participación ciudadana.

Igualmente, siendo que todas las leyes del así llamado “*poder popular*”, al referirse a los concejos comunales, les obligan a perseguir estatutariamente el establecimiento del socialismo, en una clara política de ideologización, se patentiza una vulneración de la libertad de pensamiento, y la instrumentalización de la Administración Tributaria al servicio de una parcialidad partidista, dejando de estar al servicio objetivo de los ciudadanos y ciudadanas, como lo exige la Constitución en su artículo 141.

Cabe también recordar que, de conformidad con las mencionadas leyes, esas entidades se circunscriben dentro de una suerte de administración paralela, debiendo registrarse ante la correspondiente comisión presidencial, de la cual obtienen la personalidad jurídica y los fondos de funcionamiento, por lo que evidentemente no son instancias de participación ciudadana, al no revestir el carácter reconocido en derecho internacional, de organizaciones no gubernamentales (ONGs).

V. NO SUSPENSIÓN DE EFECTOS EN LA SEDE ADMINISTRATIVA

El artículo 257 del Código de 2014 hizo realidad una de las ideas del proyecto del Código de 2001, cual era la de eliminar el carácter suspensivo automático de los efectos del acto administrativo impugnado, por la mera interposición del recurso jerárquico. Como podemos recordar, frente a la reacción contraria en el ámbito de los contribuyentes, el Código de 2001 mantuvo ese carácter suspensivo en su artículo 247, y lo eliminó solamente en la sede judicial⁵.

Lo cierto es que este proceder conlleva una actuación regresiva, en cuanto concierne al alcance del derecho al debido proceso en la sede administrativa, logrado desde el Código de 1983, y mantenido en las versiones de 1992, 1994 y 2001, con lo cual se violenta el principio de progresividad de los derechos humanos, contenido en el artículo 19 constitucional.

De nuevo se plantea un comportamiento deshonesto: siendo un hecho notorio la ineficiencia administrativa derivada de la circunstancia de que las administraciones tributarias se toman, en promedio, aproximadamente dos o tres años para pronunciarse acerca de la admisibilidad de los recursos jerárquicos, cuando el Código de 2001 en su artículo 249 establece para ello un término de tres días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para su interposición, es lo cierto que lejos de evaluar las causas de ello y hacer los ajustes necesarios, se mantiene el término legalmente establecido, y seguramente continuará la mala práctica administrativa, que de suyo lesiona el derecho al debido proceso y el derecho de petición, pero dando un espaldarazo al comportamiento remiso administrativo, pues las administraciones tributarias no decidirán en los tiempos legales, pero podrán ejecutar los reclamos tributarios recurridos, contenidos en actos administrativos que no se encuentran definitivamente firmes.

Por otro lado, refiere el mismo dispositivo que quien tenga interés podrá solicitar la suspensión, cuando concurra la posibilidad de que la ejecución cause graves perjuicios y la impugnación se fundamente en la apariencia de buen derecho, debiendo la Administración Pública pronunciarse dentro del término para la admisión. Acaso el pronunciamiento sobre la suspensión solicitada se dará antes de los dos o tres años que en la realidad se toma la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la admisión de los recursos? Acaso han habido suspensiones de efectos acordadas por la Administración Pública desde 1981, con su previsión en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos? Honestamente, acaso se dejará de practicar la ejecución por encontrarse pendiente una solicitud de suspensión de efectos? Acaso se combate la corrupción administrativa dándole semejante herramienta al funcionario público?

Cuál es el marco ético o valorativo de un sistema normativo, en el cual la impugnación administrativa de una sanción, por ejemplo por no haber retenido tributo o no colocar el número del Registro de Información Fiscal (RIF) en la facturación, no produce de suyo la suspensión de efectos, mientras que la apelación de una sentencia condenatoria por homicidio, violación o narcotráfico se oye en ambos efectos, es decir, devolutivo y suspensivo? Es más grave o reviste mayor peligrosidad social tener un error en la contabilidad que violar a un niño?

⁵ Alberto Blanco-Urbe Quintero, "Eliminación de los Efectos Suspensivos de los Recursos Tributarios. Una Inconstitucionalidad", en *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, obra colectiva, coordinador Jesús Sol Gil, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 2002.

Finalmente, dónde queda la preeminencia de los derechos humanos, prevista en el artículo 2 constitucional, en concordancia con el derecho a la presunción de inocencia, establecido en el numeral 2 del artículo 49 constitucional, cuando la misma norma prohíbe la suspensión de los efectos de las sanciones relativas a la clausura de establecimientos, comiso o retención de mercancías, vehículos, aparatos, recipientes, útiles, instrumentos de producción o materias primas, o de la orden de suspensión de actividades sujetas a autorización administrativa?

VI. NO SUSPENSIÓN DE EFECTOS EN LA SEDE JUDICIAL

En este ámbito no hay cambios en cuanto al régimen establecido en el artículo 263 del Código de 2001 y el artículo 270 del Código de 2014, por lo que respecta a la justificación de la solicitud de suspensión de efectos que el recurrente plantee al juez. Así, se dispone que la suspensión de efectos sea acordada cuando la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios, o la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.

De este modo, la letra de la norma mantuvo en su redacción la utilización de la “o” disyuntiva, en la gramática castellana, presentando la idea de que la solicitud puede basarse, y la suspensión debe acordarse, con justificación en una u otra circunstancia, aisladamente considerada. Fue frente a esto que la jurisprudencia, desde la sentencia dictada por la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Deportes El Marqués, C.A., comenzó a aplicar una pretendida “interpretación correctiva”⁶, afirmando que el legislador se había equivocado al utilizar la letra “o”, debiendo leerse como “y”, siendo entonces en ese entender acumulativo y no alternativo el uso de ambas circunstancias justificadoras.

Cabe de esa forma preguntarse si esta insistencia legislativa, en la letra de la norma en el Código de 2014, debe tenerse como la clara voluntad del legislador acerca de que estas circunstancias justificadoras de la suspensión de efectos son aisladamente suficientes, debiendo adaptarse la jurisprudencia a la nueva ley, o si por el contrario se entenderá que el legislador se equivocó nuevamente, debiendo mantenerse la pretendida “interpretación correctiva”.

Sin embargo, pareciera ser lo honesto inclinarse por la primera opción, fuera de otras líneas argumentativas, por el hecho de que el artículo 257 del Código de 2014, al referirse a la solicitud de suspensión de efectos en la sede administrativa usa la letra “y” (con resultado indiscutiblemente acumulativo) en similar caso, mientras que en el comentado artículo 270 insiste en la letra “o” (con derivación disyuntiva), con lo cual pudiese lógicamente entenderse que el legislador quiso consagrar un régimen más libertario de accesibilidad a la justicia, por lo que respecta a la suspensión de efectos en la sede judicial.

Por otra parte, se destaca la eliminación de la normativa del párrafo primero de ese artículo 263 del Código de 2001, que preveía la posibilidad de que, en caso de no suspensión de efectos, por falta de solicitud, pendencia del pronunciamiento o denegatoria, la Administración Tributaria exigiría el pago del reclamo fiscal por la vía del juicio ejecutivo, pero sin llegar al remate de los bienes embargados, en tanto sobreviniese la sentencia definitiva del recurso contencioso tributario. Esto ocurrió pues el Código de 2014, como se pormenorizará más adelante, derogó la regulación del mencionado juicio ejecutivo, y lo sustituyó por un procedimiento administrativo llamado cobro ejecutivo.

Sin perjuicio de lo que se comentará más adelante al respecto, es lo cierto que, acorde con esta nueva normativa, de no haber suspensión judicial de los efectos del reclamo tributa-

⁶ Alberto Blanco-Urbe Quintero, “No existe una tal “Interpretación Correctiva”, a cargo de los Jueces. Artículo 263 del COT”. *Revista de Derecho Tributario* N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (A.V.D.T.), Caracas, enero, febrero y marzo 2013

rio, por falta de solicitud, pendencia del pronunciamiento o denegatoria, la Administración Tributaria procederá entonces al cobro ejecutivo, incluso de multas, de reclamos tributarios que no estarán definitivamente firmes, por encontrarse siendo objeto de una impugnación judicial, que bien podría declarar su anulación por contrariedad a derecho.

VII. MEDIDAS CAUTELARES

Mientras que el artículo 127, numeral 15 del Código de 2001 facultaba a la Administración Tributaria para solicitar las medidas cautelares previstas en ese Código, el artículo 137, numeral 15 del Código de 2014 la faculta para directamente adoptar las medidas cautelares. Del mismo modo, el artículo 141, numeral 6 del Código de 2001 disponía que el resguardo nacional tributario podía actuar como auxiliar de los órganos jurisdiccionales en la práctica de las medidas cautelares, siendo que el artículo 151, numeral 6 del Código de 2014 lo sitúa como auxiliar en ese ámbito de la Administración Tributaria. En iguales términos, la regulación del artículo 190 del Código de 2001, que facultaba a la Administración Tributaria para solicitar las medidas cautelares dentro del marco del procedimiento de fiscalización y determinación, fue cambiada en el artículo 200 del Código de 2014, autorizándose a la Administración Tributaria para adoptar directamente las medidas cautelares.

La reforma normativa evidentemente buscó suplantar al Poder Judicial en lo que concierne al régimen de las medidas cautelares, las cuales pasan de esta forma a ser atribución del Poder Ejecutivo, por órgano de la Administración Tributaria.

En efecto, el procedimiento del todo judicial, se tratara de una incidencia dentro del recurso contencioso tributario, o de un proceso cautelar autónomo, regulado por los artículos 296 al 301 del Código de 2001, fue sustituido por un procedimiento administrativo cautelar, según la normativa contenida en los artículos 303 al 308 del Código de 2014.

Así, se establece que la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de cantidades por concepto de tributos, accesorios y multas, incluso durante el procedimiento administrativo de fiscalización y determinación, es decir, no estando determinadas las pretendidas deudas, dentro del ámbito de un supuesto poder cautelar administrativo general, al preverse, “*entre otras*”, el embargo preventivo de bienes muebles y derechos, la retención (¿?) de bienes muebles, la prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles, la suspensión de devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza y la suspensión del disfrute de incentivos fiscales, siempre que, a su juicio, exista riesgo para la percepción de los créditos respectivos (artículo 303).

Es pues el presunto (que no cierto) acreedor quien, a su sólo criterio, determinará si hay riesgo para el cobro de una pretendida deuda, incluso de monto desconocido. Y además, su opinión bastará para precisar la duración de las medidas, pudiendo sustituirlas de oficio o ampliarlas (artículo 304); o, sustituirlas por garantías ofrecidas por el afectado, que en su única opinión sean suficientes (artículo 306).

Claro que se prevé que el afectado pueda hacer oposición, dentro del marco de una suerte de incidencia dentro del procedimiento administrativo formativo de la voluntad administrativa o de primer grado, o del procedimiento administrativo impugnatorio o de segundo grado, con o sin suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, o hasta de una especie de procedimiento administrativo cautelar autónomo, concebible incluso al margen de la impugnación judicial, con o sin suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, obviamente ante la Administración Tributaria que consideró necesaria la medida cautelar, y que es el único árbitro de la situación (artículo 307).

Cabría preguntarse (ingenuamente): la práctica administrativa, en cuanto a los términos contados hasta en años, para pronunciarse sobre cosas como la admisión de los recursos jerárquicos, permitiría a los demás pasajeros del autobús, tener fe (buena?) en que se respetará el lapso para decidir la oposición a las medidas adoptadas, de tres días hábiles (artículo 308)?

Claramente la violación del derecho de petición y del derecho al debido proceso entraría en respectiva interdependencia con la del derecho a la integridad del patrimonio, la del derecho a la libertad económica (si se afectan bienes destinados a la producción de la renta o al ejercicio profesional), y hasta con algo más humanitario, como lo sería la vulneración de la garantía del mínimo necesario para la subsistencia, y hasta el derecho a la protección de la familia. Recuérdense las disposiciones legales que fijan la inembargabilidad de ciertos bienes.

Y, en cuanto a la impugnabilidad de la decisión denegatoria de la oposición a la medida cautelar adoptada, sorprende que la normativa plantee directamente la interposición del recurso contencioso tributario (artículo 308), cuyos fallos se miden igualmente en años, evidentemente sin suspensión de la ejecución de la medida cautelar (por mandato expreso del mismo artículo 308), descartando misteriosamente la posibilidad del ejercicio del recurso jerárquico, que dicho sea de paso tampoco sería expedito en la decisión. No ha lugar entonces el principio de autotutela administrativa.

Se sustrajo al Poder Judicial su facultad constitucional para actuar como tercero imparcial, precisamente en ejercicio de la función estatal jurisdiccional, en el campo del poder cautelar general y especial. El Poder Ejecutivo, sin facultad para ello derivada de la Ley Habilitante de 2013, por escapar a su contenido preciso y por no poder constitucionalmente haber autorizado semejante actuación, pretende que el Poder Legislativo le dio luz verde para privar al Poder Judicial del poder cautelar, que le corresponde constitucionalmente ejercer en protección de los derechos humanos (calidad de vida, protección de la familia, inviolabilidad del hogar doméstico, intimidad, vida privada, patrimonio, etc.), como contenido fundamental de la función jurisdiccional o de la administración de justicia, en su actuación como tercero imparcial, en previsión de abusos o arbitrariedades. Sencillamente se opera una usurpación de autoridad, en detrimento del respeto de la garantía libertaria y democrática por excelencia, como lo es el principio de separación de los poderes.

Más en lo concreto, se lucha contra la corrupción colocando semejante poder en manos funcionariales administrativas, y además sin control inmediato del juez?

VIII. PRIVILEGIOS Y GARANTÍAS

El Código de 2014, en el nuevo artículo 68, tras reiterar el privilegio general del que gozan los créditos tributarios, sobre todos los bienes del afectado, y su prelación sobre otros créditos, dejó como única excepción los derivados de pensiones alimenticias y de salarios y demás prestaciones laborales y de la seguridad social.

En otras palabras, eliminó la prelación que sobre ellos tenían en la letra del Código de 2001, los créditos garantizados con derecho real, es decir, los hipotecarios y los prendarios.

Sin desconocer la posible explicación de esto, con base en el carácter público del fin perseguido con el cobro, por el interés en la recaudación tributaria, que habría de estar por encima de los intereses particulares de acreedores financieros, incluso de bancos del sector público, cabría preguntarse si en eventuales procesos concursales futuros, qué habría de prevalecer, la prelación del crédito hipotecario por haber sido concedido bajo el Código de 2001, o la prelación del crédito tributario, por asumir que la nueva normativa no se ve afectada en su aplicación por el hecho de que el préstamo hipotecario haya sido concedido antes de su entrada en vigencia.

En todo caso, la situación del solicitante de un crédito hipotecario, ante las diversas administraciones tributarias, será objeto de análisis, dentro de las consideraciones que tomará en cuenta un banco para conceder el préstamo...

IX. COBRO EJECUTIVO

La nueva normativa no solamente eliminó el poder cautelar propio de la función jurisdiccional, sino que hurgó más profundamente, llegando a derogar tanto al juicio ejecutivo previsto en los artículos 289 al 295 del Código de 2001, como a la fase judicial de ejecución de sentencia a que se contraían los artículos 280 al 288 del Código de 2001.

En su lugar, en sustitución de ambas instituciones de naturaleza judicial, el Código de 2014, en sus artículos 290 al 302, estableció lo que le dio en llamar Cobro Ejecutivo, que no es más que un procedimiento administrativo especial, iniciado y sustanciado de oficio por la Administración Tributaria, destinado al cobro compulsivo o ejecución forzosa, de los créditos tributarios líquidos y de plazo vencido (exigibles)⁷ o de las garantías constituidas en su resguardo, adicionados de un recargo del diez por ciento (artículo 290).

Así, iniciado el procedimiento de oficio, tras el vencimiento del plazo para el cumplimiento voluntario, con la intimación del afectado, si éste no paga dentro de los cinco días continuos, se sigue con el embargo ejecutivo (artículo 291). De inmediato, se vienen las fases típicas de un juicio ejecutivo, pero con la grave particularidad, como se ha denunciado, de que este mecanismo de cumplimiento compulsivo se lleva a cabo bajo la conducción de la Administración Tributaria, es decir, del presunto o efectivo acreedor, como juez y parte simultáneamente.

En este sentido, la Administración Tributaria inicia el procedimiento (artículos 290 y 291); define la cuantía de la presunta deuda tributaria (artículos 290 y 291); calcula el doble de esa suma más el recargo (artículo 294); precisa y decide cuáles son los bienes y derechos embargables (artículo 294); puede dictar medida general de prohibición de enajenar y gravar bienes (artículo 294); hace las notificaciones respectivas a los registros y notarias (artículo 294); practica el embargo ejecutivo y embargos sucesivos, de parecerle insuficientes los precedentes (artículos 294 y 302); puede constituirse en depositario o decidir quién lo será (artículo 296); establece el valor de mercado de los bienes embargados (artículo 299); ordena la venta de los bienes embargados que sean corruptibles o perecederos (artículo 297); decide la oposición al embargo que un tercero pretenda hacer con base en ser el tenedor legítimo de la cosa, un acreedor preferente o el propietario de los bienes embargados (artículo 298); ordena el remate y publica el respectivo cartel en su página web (artículos 301 y 302); y, hace las adjudicaciones de los bienes al mejor postor (artículo 302).

Solamente la decisión administrativa, dentro de un recurso jerárquico, o la sentencia interlocutoria, en el marco de un recurso contencioso tributario, de suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, lo cual de suyo resulta casi imposible de obtener, con vista de la práctica administrativa y la de estrados, es susceptible de paralizar el procedimiento de cobro ejecutivo (artículo 292).

⁷ Acaso puede hablarse de créditos exigibles cuando los mismos constan en actos administrativos no definitivamente firmes, por encontrarse siendo objeto de impugnación administrativa o judicial?

Alberto Blanco-Urbe Quintero, "Juicio Ejecutivo o Enrevesamiento Jurídico", en *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo II: Derecho Procesal Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2012.

Por otro lado, aparece como remarcable el hecho de que la nueva normativa olvide la obligación estatal de promover y respetar los principios y derechos constitucionales, según el artículo 3 constitucional, particularmente en este caso en lo que concierne al principio de seguridad jurídica y al derecho al debido proceso, al quedar excluida tácitamente, pero de manera efectiva, la institución de la perención del procedimiento, como forma de extinción derivada de la falta de diligencia de la Administración Pública, en la sustanciación de los procedimientos administrativos iniciados de oficio. Esto se afirma con base en la previsión del artículo 300, según el cual: “*La inactividad en la ejecución de los bienes embargados por parte de la Administración Tributaria, no conlleva su liberación ni la culminación del procedimiento de ejecución*”. Será que esto garantiza, por lo demás, la integridad del patrimonio del afectado?

Sin perjuicio de todas las denuncias que pudiesen hacerse en cuanto a la evidente desconformidad a derecho de esta nueva normativa, vista su comparación con, por ejemplo, el principio de supremacía de la Constitución, el principio de preeminencia de los derechos humanos y aspectos libertarios concretos como el derecho al debido proceso, con particular énfasis en el principio del juez natural (artículo 49, numeral 4 constitucional), es lo cierto que, por la trascendencia del tema, conviene insistir, como ya se destacó anteriormente, en cuanto a las medidas cautelares, en la violación de pilares fundamentales de todo sistema democrático, como lo es el principio de separación de los poderes.

El principio de separación de los poderes, garantía normativa e institucional libertaria por excelencia, presupone confiar la función estatal jurisdiccional, es decir, la función de administración de justicia a la estructura organizativa de poder público denominada Poder Judicial, y ello particularmente destacado en un Estado, como el venezolano, que desde su fundación inicial en 1811, asumió el llamado sistema judicialista o también sistema de jurisdicción única.

Siendo extraordinariamente sintéticos, podemos afirmar rotundamente que el sistema judicialista, que adjudica el monopolio de la función jurisdiccional al Poder Judicial, única autoridad capaz de tomar decisiones con fuerza de cosa juzgada y en condiciones de imparcialidad, concretamente en el ámbito del control de la legalidad o conformidad a derecho de las actuaciones de las otras ramas del Poder Público y notablemente de la Administración Pública, conlleva ineluctablemente a entender que administrar justicia no implica solamente dictar la sentencia, sino también, con las garantías correspondientes, ejecutar el contenido decisorio de la misma, incluso compulsivamente.

En este orden de ideas es común que en los libros de derecho procesal, al tocarse el tema de la identidad de la autoridad competente para ejecutar la sentencia, se concluya con el famoso adagio “*el juez de la cognición es el juez de la ejecución*”. Es decir, que en virtud del principio de separación de los poderes, a nadie que piense en derecho se le ocurre que la autoridad de la ejecución pueda ser una que carezca de la condición de juez, pues el Poder Judicial ha de bastarse, en cumplimiento de la función jurisdiccional, tanto para decidir, como para ejecutar lo decidido, obviamente sin desmedro del principio de colaboración de los poderes, en caso de que sea necesario el uso de la fuerza pública, siempre bajo control judicial.

Además, en sano funcionamiento del sistema, no solamente debe ser un juez el encargado de la ejecución, sino que debe tratarse del juez que conoció del pleito y lo decidió, sea que ejecute compulsivamente el fallo directamente por sí mismo, o mediante otro juez también bajo su control.

Y si se requiere que de los principios se descienda a las normas, el artículo 253 constitucional es explícito en el tema, al disponer que: “Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias”.

Completemos la idea recordando que el artículo 26 constitucional coloca más que en relación de interdependencia, en situación de identidad básica o conceptual, los derechos humanos de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, siendo que la ejecución de la sentencia, a cargo del juez de la cognición, es parte fundamental del núcleo central o contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva.

En consecuencia, la nueva normativa viola el principio de separación de los poderes, usurpa la autoridad del Poder Judicial y viola derechos humanos, por lo que resulta constitucionalmente nula, conforme al artículo 25 constitucional.

REFLEXIÓN FINAL

Fuera de las observaciones críticas, desde la perspectiva jurídica, que han sido presentadas a lo largo de estas líneas, conviene hacer una última reflexión, desde la óptica del cuestionamiento ético del comportamiento del Gobierno, en este caso particular, al haber tomado el autobús equivocado y enrumbarlo en dirección distinta, hacia un destino incierto y con afectación de los derechos de los otros pasajeros.

En efecto, sin entrar a considerar la opinión del autor de estas líneas, ni tampoco las de los demás usuarios de la Administración Pública, acerca de si existe o no corrupción en la actuación de los funcionarios públicos, es a todas luces evidente que el Estado, al más alto nivel, considera no solamente que la corrupción existe, sino que se trata de un fenómeno grave y generalizado que debe ser atacado con urgencia. Esto se concluye a partir de la idea de que el Poder Ejecutivo, de quien depende la Administración Pública y debe controlar y disciplinar su funcionamiento, pide al Poder Legislativo que lo faculte extraordinariamente para legislar con el objetivo de luchar contra la corrupción, de manera tan convincente que el Poder Legislativo concuerda y efectivamente emite una ley habilitante con ese propósito.

Ahora bien, desde el punto de vista ético, o al menos de la seriedad y la honestidad del propio actuar, cómo se explica que quien solicita, y lo consigue, ser autorizado para legislar contra la corrupción, dicta una normativa que exagera las facultades de actuación unilateral y directa de los funcionarios públicos, sin control inmediato y efectivo del juez, otorgándoles la posibilidad incluso de entrar a los hogares de los contribuyentes⁸ y desposeerles y rematar sus bienes, a su libre albedrío???

Un funcionario corrupto podría amedrentar a un contribuyente, induciéndole a hacerle un pago ilícito, bajo la amenaza, en caso contrario, de presentarse días después con el camión para el embargo del doble de cantidad mayor, tras la notificación de un acta de reparo, sincera o no, pues ello sería posible para medidas cautelares, y más perjudicial aún, para medidas ejecutivas. Si se desconfía de la Administración Pública, porque se presume enferma de corrupción, al grado de que el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo deciden normar de urgencia contra esa corrupción, cómo se justifica moralmente (desde la coherencia y la congruencia argumentativa) que la nueva regulación más bien facilite la propagación de la epidemia?

⁸ Caso de contribuyentes personas naturales o gerentes o directores responsables solidarios de contribuyentes personas jurídicas, frente al derecho a la inviolabilidad del domicilio.