

LA ENTELEQUIA DE LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DE CONDENA EN CONTRA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Marianna Elizabeth Gil Ochoa

Abogada egresada de la Universidad Católica del Táchira (UCAT). Especialista en Derecho Administrativo (UCAT). Abogado asistente del Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Los Andes. Profesora de Prácticas Tributarias de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas y de Legislación Fiscal Venezolana de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (UCAT).
E.mail: mariannagil@hotmail.com

Recibido: 25-10-11 Aceptado: 17-11-11

Revista Tribútum N° XXI/2012

ISSN: 1316-2255

23-51

Resumen

La ejecución de sentencias en las que resulten condenadas las Administraciones Públicas constituye la última fase de manifestación de tutela judicial efectiva, es así como la Administración ha sido amparada de una serie de privilegios y prerrogativas procesales por la trascendencia de los intereses públicos en juego, los cuales la ubican en un plano de superioridad con respecto a su contraparte, pese a ser la igualdad un derecho procesal ampliamente reconocido. En la actualidad, la jurisprudencia ha realizado interpretaciones exacerbadas de estos privilegios haciendo prácticamente nugatorio el derecho de obtener dentro de un mismo proceso un pronunciamiento favorecedor a la pretensión del administrado y el restablecimiento de la situación jurídica infringida obviando lo consagrado por el artículo 259 de la Constitución, al igual que los principios constitucionales imperantes que proclaman la responsabilidad patrimonial del Estado frente a los ciudadanos. El estudio de forma analítica las normas y principios procesales que regulan esta especial fase del proceso es posible demostrar la presencia de viejos dogmas jurídicos, que en la actualidad carecen de asidero.

Palabras claves

Ejecución de Sentencias. Privilegios Procesales. Administración Tributaria. Tutela Judicial Efectiva. Sentencias de Condena.

Abstract

The last phase of effective judicial protection is a judgment execution in which Public Administration is assessed. In this way, Public Administration is protected by procedural preferences and prerogatives for public interests implications that place it in a superiority position regarding the other party; despite equality is a well-known procedural rule. At present, jurisprudence has made serious interpretations of these privileges refusing the right to obtain, in the same process, a positive pronouncement to the private party and the reestablishment of the judicial situation broke, avoiding regulations stated in article 259 of the Constitution and principles of law that declare State's monetary liability against citizens. An analytic study of procedural norms and principles that rule this special part of the process permits to demonstrate the presence of old judicial dogmas that are not valid nowadays.

Key words

Tax Administration, Procedural Privileges, Tax Administration, Effective Judicial Protection, Judgment Execution

Sumario

1. La sentencia como institución jurídica. 1.1. Definición. 1.2. Clasificación. 1.3. La ejecución de sentencias. 1.4. Relación entre los tipos de sentencias y los actos emanados de la Administración Tributaria de conformidad con el Código Orgánico Tributario. 1.5 La sentencia en contra de la Administración. 2. La ejecución de sentencia y su vinculación con el principio de tutela judicial efectiva. 3. Privilegios y Prerrogativas Procesales de las Administraciones Públicas. 3.1. La legalidad presupuestaria. 3.2. La inembargabilidad de los bienes públicos. 3.3 Continuidad de los servicios públicos. 4. Interpretación de los criterios jurisprudenciales vigentes en torno a la ejecución de sentencias de condena en contra de la Administración Tributaria. 5. Conclusión. 6. Bibliografía

1. Introducción

El derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia es, sin más, uno de los derechos esenciales del individuo, que nace en virtud del consenso entre los hombres quienes al concientizar que es no es posible alcanzar la paz social, conservando en sus propias manos el derecho de hacerse justicia, acordaron conferir tan delicada labor a un órgano superior representante del conglomerado social para que de manera objetiva estableciera lo que era justicia en cada caso, ello se erigió con posterioridad como uno de los fines primarios del Estado en virtud de haber sido constitucionalmente denominado como de Derecho y de Justicia.

En todo caso, lo cierto es que la labor de la administración de justicia es ardua y el postulado de paz que persigue se hace muchas veces escurridizo ante la presencia constante de hechos que demuestran las fallas del sistema que al ser ideado y manejado por hombres, resulta tan falible y perfectible como éstos. Según explica el maestro español González Pérez¹ para mantener la justa paz comunal no basta con proclamar y hasta castigar penalmente el ejercicio de la autodefensa, el citado autor, considera que la justa paz únicamente es posible en la medida en que el Estado es capaz de crear instrumentos

¹ Jesús González Pérez: *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. 3ª Edición. Madrid. 2001, p. 23.

adecuados y eficaces para satisfacer las pretensiones que ante él se formulan, y añade que ante la insatisfacción de los anhelos de justicia por los medios pacíficos instaurados por el Estado, la maquina represiva creada por éste será desbordada por la búsqueda desesperada de la justicia.

Este derecho a la tutela judicial efectiva, ha sido reconocido y garantizado actualmente en la gran mayoría de los ordenamientos jurídicos modernos, sin embargo, es evidente que por su naturaleza debe considerársele consustancial a todo Estado, puesto que viene impuesto a éste por principios superiores. En el ordenamiento jurídico venezolano, el constituyente logró el diseño de una disposición constitucional que reconoce de manera amplia, expresa y completa toda la gama de manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva al reconocer el derecho de acceso a los órganos de justicia y el derecho a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El derecho a la ejecución de sentencias es en consecuencia un derivado directo e inmediato de este derecho fundamental antes analizado, y supone a su vez un deber del Estado, ello ha sido objeto de análisis del Tribunal Constitucional Español², que ha explicado:

... la garantía en qué consiste la tutela judicial, con su complejidad de contenido, no tiene otro designio que la consagración práctica de los derechos cuya protección se impetra ante los Tribunales. No basta con acatar su opinión, sino que hay que hacerla realidad. Lo contrario sería convertir las decisiones judiciales, y el reconocimiento por ellas de los derechos a favor de cualquiera de las partes, en meras declaraciones de propósitos o buenas intenciones (por todas, STC 316/1994). De nada serviría obtenerlas, con todos los sacramentos procesales en un juicio formalmente impecable, si el solemne pronunciamiento que lo corone no llegara a tener reflejo en el mundo de los hechos. El derecho al cumplimiento o ejecución se integra, pues, por sí mismos, sin violencia conceptual alguna en el más amplio de la tutela judicial. Corolario de lo dicho es que la actividad jurisdiccional dirigida a esa finalidad de ejecutar lo juzgado ha de respetar escrupulosamente el fallo o parte dispositiva y ejercitarse con energía e intensidad suficiente para superar los obstáculos que pudieran oponérsele (STC 153/1992).

Esta consagración práctica del mandato contenido en el fallo, exige del Juez la realización de todas las medidas y providencias necesarias para lograr la justicia material perseguida por el accionante, ahora bien, existe académicamente un interés especial en estudiar lo que se requiere para llevar al plano de la realidad una sentencia de condena obtenida dentro de un proceso Contencioso Tributario a favor del recurrente. Según lo establecido en las disposiciones constitucionales y legales vigentes, este escenario en el cual el contribuyente obtiene un pronunciamiento favorable a su pretensión

2 Citado por Jesús González Pérez, op cit., p. 344.

conjuntamente con la declaración de condena del ente administrativo al restablecimiento de la situación jurídica infringida es viable e incluso ideal para alcanzar el anhelado postulado de justicia. Sin embargo, el desarrollo jurisprudencial de los privilegios y prerrogativas de la Administración han dejado prácticamente sin efecto esta posibilidad, limitando al Juez Contencioso Tributario a emitir sentencias mero declarativas cuando encuentre precedente la pretensión del recurrente.

En atención a lo anterior, se debe repasar ciertos aspectos relacionados con el tema que nos permita ampliar un poco la visión sobre el mismo, comenzando por el análisis de los efectos jurídicos de los diferentes pronunciamientos que pueden emitirse en razón de la resolución de un conflicto de índole contencioso tributaria, analizando asimismo los dispositivos normativos que prevén las prerrogativas de la Administración.

Con base en el evidente colapso de la Administración Pública para resolver oportunamente los recursos administrativos, alguna doctrina³ ha afirmado que los mecanismos para poner en marcha la protección de los derechos del ciudadano parecieran marchar en una dimensión de tiempo y espacio distinta a la nuestra, sin embargo, consideramos que la constante disertación jurídica sobre el tema constituirá un aporte capaz de disminuir esa brecha entre el tiempo real y el tiempo de obtención efectiva de la justicia administrativa.

2. La sentencia como institución jurídica

2.1. Definición de Sentencia

La sentencia ha sido definida como el mandato jurídico individual y concreto creado por el Juez mediante el proceso, en el cual se acoge o rechaza la pretensión que se hace valer en la demanda y es en su esencia, creación normativa (mandato individual y concreto) y por su función que dice en relación con el objeto del proceso, declarativa o negativa de derechos, en cuanto acoge o niega la pretensión⁴.

En contraste con esta posición el mismo autor expone, que la sentencia en sí misma es un juicio, es una operación de carácter crítico, acude a la tesis que considera la sentencia el resultado de un cotejo entre la premisa mayor y la premisa menor, sin embargo, explica que esta concepción pierde diariamente terreno frente a las posturas que se resisten a ver la sentencia como una pura operación lógica del juez, y le reconocen cierto margen de acción en la interpretación de la ley. Puede concluirse entonces, que la sentencia es asimilable a un acto jurídico, definiendo éste último según lo expuesto por

³ Luis Fraga Pittaluga: *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas. FUNEDA. 1998, p. 8.

⁴ Aristides Rengel Romberg citado por Ruth Noemí Rojas, op. Cit., p. 68.

Osorio⁵, “...los actos voluntarios, lícitos, que tengan por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos...”

Los autores García de Enterría y Fernández⁶, han definido la sentencia contencioso administrativa, como aquella en la que se reflejan todas las virtualidades del sistema jurisdiccional, específicamente construido para controlar los actos del Poder Público y para asegurar y hacer efectivo el principio de legalidad que constituye la clave del arco del Estado de Derecho y el de tutela de los derechos e intereses de los ciudadanos. Así pues, los mencionados autores, haciendo un análisis del artículo 71 de la Ley Reguladora de Jurisdicción Contencioso Administrativa vigente en España, afirman que la sentencia contencioso administrativa no es ya meramente anulatoria, según la vieja concepción del recurso objetivo, sino de reconocimiento y restablecimiento de derechos e intereses legítimos, lo cual mantiene “en teoría” perfecta armonía con las tendencias legislativas del contencioso administrativo venezolano, en virtud de lo previsto en el artículo 259 de la Constitución de la República.

2.2. Clasificación. Tipos de Sentencia

Habiendo definido la sentencia, es preciso hacer un breve análisis de los diferentes tipos, partiendo de la clasificación de las sentencias en la teoría del derecho procesal civil, en este orden de ideas hemos de iniciar por la clasificación realizada por el procesalista venezolano Aristides Rengel Romberg⁷, quien plantea la distinción de acuerdo a dos criterios, por su posición en el proceso, las clasifica en definitivas e interlocutorias (simples y con fuerza definitiva); y por su contenido, en declarativas, de condena, constitutivas y determinativas, por su parte, Carnelutti⁸, las denomina pronunciamientos, clasificándolas en cuatro tipos específicos:

1. Pronunciamiento Positivo: “...Es llamado pronunciamiento sobre el fondo, esto es, el que, al resolver las cuestiones de fondo del litigio o del negocio, contiene la decisión de él...” “...La regla es que el pronunciamiento de fondo sea total, y por tanto tenga carácter definitivo, en cuanto termine y cierre el proceso...”
2. Pronunciamiento Negativo: “...se resuelve en la negativa de la decisión de fondo porque no existe un hecho constitutivo o bien porque existe un hecho extintivo o un hecho impeditivo de la potestad del Juez...”
3. Pronunciamiento Ordenatorio: “... el colegio no desconoce su potestad

⁵ Manuel Ossorio: *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Sexta Edición. Editorial Heliasta. Argentina 1973, p. 31.

⁶ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo II*. Novena Edición. Editorial Civitas, p. 662.

⁷ Aristides Rengel Romberg: *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano*. Tomo II, Caracas 1997. Editorial Arte, p. 287.

⁸ Francesco Carnelutti: *Instituciones del Proceso Civil*. Tomo II. Caracas. Editorial Atenas C.A., p. 218.

de decidir, pero no decide por considerar que no está todavía terminada la instrucción...” “...Si el colegio, aun reconociendo la potestad para decidir la litis, no la decide. Al menos totalmente, por cuanto contempla que debe proseguir la instrucción, el pronunciamiento se resuelve total o parcialmente en una providencia que tiene forma de ordenanza...”

4. Pronunciamiento Accesorio: “...tal es el pronunciamiento que tiene por objeto la responsabilidad procesal de las partes”

Todas estas clasificaciones son propias del derecho civil, sin embargo, son perfectamente trasladables al campo contencioso administrativo tributario, concluyéndose que en éste el pronunciamiento positivo es la sentencia definitiva que resuelve el recurso, declarándolo Con Lugar, Sin Lugar o Parcialmente Con Lugar; asimismo, el pronunciamiento negativo, sería asimilable a la sentencia interlocutoria con fuerza definitiva que declara inadmisibile el recurso contencioso

Por su parte, Couture realiza la clasificación de las sentencias de acuerdo con dos criterios fundamentales, el primero, toma en cuenta la eficacia de la sentencia (mero interlocutorias, interlocutorias y definitivas), y el segundo parte de su incidencia en el derecho sustancial (sentencias declarativas, de condena, constitutivas y cautelares). En el caso del proceso tributario, se pueden clasificar entre las interlocutorias simples las sentencias de admisión del recurso contencioso tributario o la que niega o concede la medida de suspensión de efectos según lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario.

Igualmente, el autor Pier Paolo Pasceri⁹ realiza una visión general de los tipos de sentencias, de acuerdo al momento que ocurre en el proceso, las clasifica en: a) definitivas las que son dictadas por el Juez al final del juicio y ponen fin al proceso; b) De reposición, que son aquellas en las que se retrotrae el proceso a una etapa previa; c) Interlocutorias, también llamadas de mero trámite o de simple sustanciación que son las que deciden cuestiones incidentales que surgen en el curso del juicio. Las últimas son a su vez clasificadas así: c.1 Con fuerza definitiva, las que ponen fin al juicio como las que declaran inadmisibile un recurso; c.2 Simples, que deciden cuestiones incidentales sin terminar con el proceso, por ejemplo admisión de pruebas; y c.3 No sujetas a apelación y esencialmente revocables por contrario imperio, como son las que impulsan el procedimiento.

Para Couture¹⁰ es indispensable atender a la clasificación de las sentencias, para realizar el estudio de la ejecución de las mismas, partiendo de la afirmación de que no toda las sentencias pueden ser ejecutadas de la misma forma, en este sentido señala:

⁹ Pier Paolo Pasceri: *Efectos de la sentencia tributaria*. Libro de las XXXIV Jornadas de Derecho Tributario J.M Domínguez Escovar. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. Edo. Lara 2008, p. 295.

¹⁰ Eduardo J. Couture: *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Tercera Edición. Ediciones de Palma. Buenos Aires, p. 3.

Para determinar con cierta precisión lo que debe entenderse por ejecución, es menester volver la vista hacia la distinción ya formulada entre diversas categorías de sentencias.

La sentencia, decíamos, puede limitar su eficacia a una mera declaración de derecho; puede constituir un estado jurídico nuevo, inexistente antes de su aparición, o puede limitarse a ordenar medidas de garantía. Ciertas formas de cumplimiento aparecen normalmente en los cuatro tipos de sentencias.

La sentencia mero declarativo puede tener como complemento la publicidad del derecho declarado; así, en la sentencia declarativa de prescripción, tan reiteradamente utilizada como ejemplo, procede la inscripción en el Registro de Traslaciones de Dominio. La sentencia de condena, trae detrás de sí todos los procedimientos tendientes a asegurar la efectividad de la prestación reconocida en el fallo, para el caso de la insatisfacción por parte del obligado. En la sentencia constitutiva, también son indispensables ciertos procedimientos que, como en la merodeclarativa, se dirigen a asegurar la publicidad del nuevo estado reconocido en la sentencia; así, por ejemplo la sentencia de divorcio debe ser comunicada de oficio al Registro del Estado Civil. Las sentencias cautelares son, como se han dicho, sentencias de ejecución provisional.

Finalmente debe realizarse un breve análisis de la clasificación de las sentencias, de acuerdo a su contenido de éstas, a los efectos de determinar como se deben ejecutar, y allí se encuentra que:

1. Declarativas: cuya dispositiva declara la existencia o no de una relación jurídica. No se condena a una prestación sino a una mera declaración respecto a una relación jurídica que existe con anterioridad a la sentencia, pero esta se encuentra en estado de incertidumbre jurídica que debe resolverse en el fallo judicial, afirmando en éste lo que es derecho, dando de suyo certeza de la relación jurídica. El objeto es la simple declaración del derecho, por ejemplo la que se obtiene de una acción judicial de interpretación de una norma tributaria.
2. Constitutivas: crean, modifican o extinguen una relación jurídica o un estado jurídico; estas sentencias en definitiva crean obligaciones y constituyen derechos que derivan de ellas como efecto jurídico. Este tipo de efectos se tiene en aquellos campos del derecho, como el contencioso administrativo, en donde el cambio de ciertas relaciones o estados jurídicos no puede ocurrir sino previa declaración del tribunal. La decisión va a tener un doble efecto, uno declarativo en donde se va a determinar la existencia de condiciones fijadas por ley para que se pueda producir el cambio, por ejemplo la determinación de la existencia de una delación; pero además la sentencia va a tener un efecto constitutivo al crearse un nuevo estado jurídico y por tanto resulta de creativa de derecho, por ejemplo al liberarse total o parcialmente de una relación jurídico tributaria determinada por la administración tributaria en el acto administrativo accionado. Este tipo de sentencias no requieren ejecución salvo que vayan acompañadas con una pretensión de condena que de seguidas se analiza.
3. De condena: sentencias que condenan al demandado a una prestación positiva o negativa, representadas por órdenes de dar, hacer, no hacer (abstenerse). También tendrán efectos las sentencias denominadas como represivas a través de las que el juez impone una sanción en aquellos casos en

los que la ley lo faculta para ello; ejemplo de ello son las multas y sanciones que puede aplicar el juez conforme a los artículos 21 *in fine* o 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo.

4. Dispositivas o determinativas: son aquellas que se dictan en la jurisdicción de equidad o señalan el modo en que se encontraba la relación jurídica antes del inicio del proceso, fijan pensiones alimentarias por ejemplo, este tipo de sentencia no acaecen en el contencioso tributario¹¹.

2.3. La ejecución de la sentencia contenciosa administrativa

Es innegable que la ejecución de sentencia es la manifestación más patente de la efectividad de la tutela judicial establecida en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela¹², puesto que esta última etapa procesal *“hace posible que el mandato concreto contenido en la sentencia pueda ser prácticamente operativo, porque de otro modo, la finalidad del derecho y de la jurisdicción misma, quedarían frustradas si el Estado no dispusiese de los medios prácticos para hacer cumplir el fallo”*¹³.

La Constitución establece dentro de los poderes del Juez, la obligación de disponer lo conducente para el restablecimiento de la situación jurídica infringida por el acto lesivo al ordenamiento jurídico, y ello sólo podrá hacerse al dar efectivo cumplimiento al fallo en cuestión, sin embargo, por sencillo que esto suene, la ejecución de sentencias en contra de la Administración obliga a tener en cuenta una serie de principios y prerrogativas, que dejan ver la especialidad del estudio aquí planteado, debiendo tener presente que la ejecución de las sentencias firmes constituye un derecho fundamental de carácter subjetivo.

Efectivamente, la ejecución del fallo judicial que favorece la pretensión del ciudadano y condena a la Administración, ha encontrado en la práctica no pocos obstáculos, los cuales fueron establecidos por el legislador como poderes exorbitantes o prerrogativas administrativas, y han sido fundamentadas en los intereses públicos que ella representa y en la superioridad de los fines del Estado, desvirtuando el principio de igualdad procesal entre las partes, que inicialmente se supone aplicable. Sin embargo, la jurisprudencia ha pretendido incluir dentro del núcleo del derecho a la tutela efectiva, el hecho de que la autoridad pública que actúe en juicio frente a los particulares, sea sometida a derecho en equivalencia de condiciones en virtud del derecho constitucional a la igualdad contenido en el artículo 21 de la Constitución¹⁴.

11 Pier Paolo Pasceri: *Efectos de la Sentencia Tributaria*. XXXIV Jornadas Derecho Tributario. I Edición. Mérida 2000 Imprenta Mérida C.A., p. 299.

12 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 (Extraordinario), Marzo 24 de 2000.

13 Exposición de Motivos Código de Procedimiento Civil Venezolano. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.209 (Extraordinaria), 18 de septiembre de 1990.

14 Tribunal Supremo de Justicia Sala Constitucional. Sentencia Nro. 2333 de fecha 02 de octubre de 2002. Caso Fiesta C.A.

En este punto vale acotar, que la previsión legal que proscribe la ejecución ordinaria del Estado o sus órganos administrativos es de antigua data, aunque se ha mantenido en el tiempo con algunas variantes de redacción con las que se ha pretendido modernizar el concepto de privilegio, intentando ajustarlo a los principios constitucionales que regulan la administración de justicia y cuya tendencia moderna apunta hacia la igualdad procesal y la responsabilidad administrativa como norte.

Ahora bien, siendo la sentencia la expresión más patente de la función de administrar justicia y considerando que corresponde al Estado el garantizar a los ciudadanos una convivencia armonica otorgando a cada uno, lo que en justicia le corresponde, aplicando o interpretando analógicamente una norma jurídica, resulta, si se quiere un tanto contradictorio el hecho innegable de que cuando el condenado por la función jurisdiccional es el propio Estado representado por sus órganos administrativos, éste pueda guarnecerse tras los dispositivos normativos que lo distancian de una relacion procesal igualitaria frente al administrado.

Ante esta frustrante realidad, es importante analizar lo concerniente a la ejecutoriedad de aquellas sentencias que condenan a la administración al cumplimiento de la pretensión de un particular, debiendo tener en cuenta que dentro del proceso judicial administrativo se desprende la posibilidad cierta de que del análisis que haga el juzgador del proceso, depende la recomposición a su estado anterior de una situación que pudo haber vulnerado en forma actual o inminente un interés jurídico del demandante.

Al respecto, la doctrina ha explicado acertadamente que si bien los procesos de conocimiento permiten poner fin al litigio determinando con certeza el derecho, también es cierto que con ello no se agota la función jurisdiccional, puesto que es indudable que no se restablece la paz social por el simple hecho de haber reconocido el derecho de una de las partes a determinada petición, para ello es prioritario que el vencido en el proceso de conocimiento cumpla, y ante su ilegal renuencia habrá que obligarlo. En otras palabras, si no ejecuta voluntariamente la sentencia habrá lugar a la ejecución forzosa.

En la actualidad, aun cuando se ha logrado demostrar doctrinariamente que no existe una pugna real entre el postulado de justicia que persigue la jurisdicción contencioso administrativa y los intereses públicos que representa la Administración, al analizar las leyes que rigen la materia, se evidencia que el legislador ha echado la vista a un lado sobre tal hecho, y mantiene una posición defensiva de la Administración como parte perdidosa en el litigio, blindando sus intereses a través de una serie de dispositivos normativos que convierten la ejecución de sentencias en contra de la administración, en una verdadera carrera de obstáculos para el particular, que habiendo logrado una sentencia favorable no alcanza a materializarla en un tiempo razonable.

Analizando la sentencia como institución de derecho procesal, desde el punto de vista del derecho contencioso administrativo es posible apreciar las particularidades que ello supone y a su vez el procedimiento de ejecución de sentencias de una manera amplia y general, haciendo énfasis en el proceso

Contencioso Administrativo en General y especialmente en el Contencioso Tributario.

El maestro Calamandrei¹⁵ plantea la situación de la siguiente manera, resuelta a través de la etapa de la jurisdicción que se llama cognición, el problema de la certeza del derecho, queda abierto el problema de la ejecución práctica del derecho declarado cierto. Así pues, una vez que se ha llegado a la declaración oficial de certeza, pueden presentarse dos escenarios, que conducen a dos caminos procesales sustancialmente distintos, así, puede ocurrir que la conducta del obligado se ajuste sin más a lo establecido en la sentencia; o, por el contrario, la conducta del obligado imposibilite la ejecución voluntaria y allí nace para el Estado la obligación de asegurar de manera forzosa la observancia del derecho previamente declarado por el órgano competente.

Es entonces evidente, que el momento de la ejecución de la sentencia, es aquel en el que se desarrolla efectivamente la función Estatal de garantía de los derechos que ya ha reconocido, puesto que, serían vanos los derechos sustanciales que la ley acuerda a las persona, si el Estado no dispusiera mecanismos para hacerlos efectivos coercitivamente, en el indeseable caso de que fueran desconocidos y vulnerados. Así pues, aun cuando la ejecución voluntaria de las sentencias resultan el escenario ideal ante la previa resolución del litigio, es lo cierto que la constante presencia del escenario adverso, hace inagotable y necesario el estudio y análisis del tema de la ejecución forzosa de los fallos. Para Alsina¹⁶:

El objeto de la función jurisdiccional del Estado, según hemos dicho, es el mantenimiento del orden jurídico determinado en ejercicio de su función legislativa. La norma jurídica contiene una regla a la que los sujetos deben conformar sus actos, pero al mismo tiempo, constituye un mandato que lleva implícita una sanción, lo cual supone la posibilidad del empleo de la fuerza, o sea el principio de coercibilidad. De ahí que el juez no sólo tenga la facultad de conocer el litigio (notio), y de resolverlo (iudicium), sino también de hacer cumplir lo decidido en la sentencia (executio). La tutela jurídica a cargo del Estado, en efecto, no siempre se agota con constatación de una situación de hecho y la consiguiente declaración de derecho; una nueva actividad puede ser todavía necesaria para la satisfacción del interés del vencedor.

De acuerdo a lo anterior, y teniendo en cuenta que en el trámite de ejecución se parte de la base de un derecho cierto, exigible, previamente determinado en la sentencia cuya ejecución se pretende, es lógico en incluso necesario que dicho trámite sea sustancialmente más breve que el de cognición, justificándose así el empleo de la fuerza para hacerlo efectivo. Según Balzán¹⁷ por ejecución

¹⁵ Piero F. Calamandrei: *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Vol. I, p. 165.

¹⁶ Hugo Alsina: *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Editorial Ediar. Soc. Año. Editores. Buenos Aires. 1962, p. 21.

¹⁷ José Ángel Balzán: *De la ejecución de sentencia, de los juicios ejecutivos, de los procedimientos especiales contenciosos*. Primera Edición. Mobilibros. Caracas 1990, p. 5.

debe entenderse la necesaria conformación a la realidad de la vida jurídica a la voluntad de la ley expresada en la sentencia.

Ahora bien, vale hacer la acotación con el citado profesor que, esta categoría de sentencias con respecto a las cuales se habla propiamente de ejecución, son las llamadas *sentencias de condena*, por cuanto ella por sí misma no realiza plenamente la tutela jurídica invocada, por lo tanto requiere de una actividad ulterior del Juez, dirigida a procurarle a la parte vencedora en el juicio, hacerse el bien jurídico que constituye el objeto del fallo, así pues, según explica el autor, esa actividad jurídica posterior es lo que se conoce como ejecución y esta implica una agresión a la esfera jurídica del obligado.

El momento procesal que corresponde a la ejecución forzada, es explicado por Carnelluti¹⁸ en contraste con aquel en que las partes se disputan la razón ante el juez, momento de cognición, en la ejecución lo que se pretende es la entrega de una cosa por parte del vencido en juicio, quien se rehúsa a darla, de allí que el órgano del proceso se la quita para dársela a aquella reconocida como vencedora en derecho y en justicia, es por esto que el órgano sustituye la voluntad del obligado.

Entonces bien, se ha hablado de la ejecución como una agresión a la esfera jurídica del obligado, como el ejercicio de un poder coercitivo del Estado en su función judicial, sin embargo, cuando la sentencia a ejecutar es producto de un proceso contencioso administrativo, o contencioso tributario, en el caso del presente estudio, y además la parte perdedora es el ente emisor del acto revisado en juicio, se presentan toda serie de singularidades que ameritan un estudio detenido.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en su artículo 253, las facultades de los órganos del poder judicial, que le corresponde conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante procedimientos que determinen las leyes y ejecutar y hacer ejecutar sus sentencias. Por su parte la Sala Político Administrativa en una sentencia publicada en fecha 18 de julio de 2000, sostuvo que el derecho a la ejecución de sentencia es un derecho implícito al derecho a la tutela judicial efectiva que se encuentra informado por una serie de principios cuya inobservancia por el Estado acarrea su responsabilidad.

Explica el autor Moya Millán¹⁹, que en diversos ordenamientos jurídicos ha surgido la necesidad de ir construyendo por vía jurisprudencial, lo relativo al tema de la constitucionalización del derecho de ejecución de sentencia, como una forma de garantía, tanto de los fallos judiciales, como del propio derecho a la tutela judicial efectiva, bajo este razonamiento el autor se pasea por los diversos principios desarrollados en el Derecho Español en cuanto a la ejecución de sentencias, aludiendo así, a principios como inmodificabilidad de la sentencia,

¹⁸ Carnelluti, J.C: *Instituciones del Proceso Civil*. Tomo II. Caracas. Editorial Atenas C.A., p. 218.

¹⁹ Edgar Moya Millán: *Derecho Contencioso Administrativo*. Editorial Mobilibros. Caracas 2004, p. 176.

interpretación finalista del fallo, prohibición de ejecución fraudulenta o simulada, diligencia debida y de ampliación de la legitimación, los cuales serán oportunamente desarrollados en el contenido de la presente investigación, pero que en todo caso, debían ser mencionados.

En cuanto a las formas de ejecución, éstas se encuentran directamente relacionadas con la naturaleza de la obligación cuya ejecución se pretende y pueden comprender una prestación de hacer, una prestación de no hacer, una prestación de dar o una prestación de dar sumas de dinero; la sentencia para ser ejecutable debe concretar el sentido y alcance de la obligación a cuyo cumplimiento condene.

En este sentido, interpretando lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario la sentencia que se dicta en el recurso contencioso tributario pudiera resultar en una condenatoria a una obligación de dar sumas de dinero, cuando confirma el acto recurrido y condena a su cumplimiento o cuando reconociendo la nulidad del acto recurrido, condena a la administración al pago de las costas o el resarcimiento de los daños; en una obligación de hacer, cuando declara parcialmente con lugar la pretensión del recurrente y por medio del fallo ordena a la administración a modificar el acto primigenio; igualmente en el caso de que declare con lugar el recurso, si ordena el restablecimiento de la situación jurídica infringida de conformidad con el artículo 259 de la Constitución, hablamos de la condena a una obligación de hacer.

2.4. Relación entre los tipos de sentencias y los actos emanados de la Administración Tributaria de conformidad con el Código Orgánico Tributario

Según Fraga²⁰, el proceso contencioso tributario, como todo proceso, culmina normalmente con la sentencia que aplica en el caso concreto la voluntad concreta de ley, condenando, total o parcialmente, a la Administración Tributaria o desestimando la pretensión del accionante, infundiéndole así al acto administrativo impugnado el carácter definitivamente firme.

Partiendo de lo antes explicado, es preciso analizar los diversos pronunciamientos que puede proferir el juez contencioso tributario, en la resolución de un conflicto de esta índole, de modo de poder determinar lo que se requiere para lograr la efectividad material de una sentencia estimatoria de la pretensión del administrado, debiendo hacer el justo balance entre los derechos del administrado y las prerrogativas de la Administración Tributaria en juicio.

Así pues, debe tenerse presente que la naturaleza y efectos de la sentencia depende, esencialmente, de la naturaleza de la solicitud, y ésta a su vez, está directamente relacionada con los actos que pueden surgir de los diferentes procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario, entre los cuales se cuentan:

²⁰ Luis Fraga Pittaluga: *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*. FUNEDA. Caracas 1998, p. 225.

1.4.1. Acuerdos anticipados sobre precios de transferencia (artículo 220 y siguientes del COT.) con los cuales se persigue es presentar propuestas a la Administración Tributaria sobre las valoraciones de operaciones entre partes vinculadas, previamente a la realización de las mismas, según lo previsto en el Código estos acuerdos no son recurribles, en consecuencia no se producirá una sentencia en virtud de este tipo de actos.

1.4.2. Las consultas tributarias (artículo 203 y siguientes del COT); la intimación de derechos pendientes (artículo 213 y siguientes del COT), ambos actos emanados de la administración tributaria son irrecurribles según lo establecen los dispositivos normativos que los regulan, pero según ha establecido la jurisprudencia, podrán recurrirse en la medida en que afecten la esfera jurídica subjetiva de los administrados, ello en aplicación del principio de universalidad del control contencioso administrativo. En todo caso, las sentencias que emanen del control judicial de este tipo de actos, serán declarativas o constitutivas, según confirmen o anulen los actos recurridos en cada caso;

1.4.3. La declaratoria de incobrabilidad (artículo 54 del COT), cuya recurribilidad no está expresamente regulada, pero que sin embargo, en virtud de la amplitud de la legitimación en el contencioso administrativo, pudiera ser recurrida por la Contraloría General de la República, que por su función pública podría tener interés en solicitar el control judicial de una declaratoria de este tipo, y en ese caso, será constitutiva la sentencia que declare la nulidad del acto y declarativa, aquella que confirme la incobrabilidad declarada por la administración;

1.4.4. Procedimiento de recaudación por omisión de declaraciones (Artículo 169 y siguientes del COT), en razón de este procedimiento la Administración posee la facultad de emitir una resolución por medio de la cual exige el contribuyente el pago del tributo omitido, confiriéndole igualmente la facultad de iniciar el cobro de ejecutivo en caso de que el contribuyente incumpla el requerimiento, así pues, evidentemente el acto contentivo de dicho requerimiento podrá ser recurrido en vía contenciosa de conformidad con lo previsto en los artículos 242 y 259 del COT, y en tal caso el juez habrá de proferir un pronunciamiento declarativo, en caso de que la sentencia no modifique el acto recurrido y desestime la pretensión de nulidad, se tratará de un pronunciamiento constitutivo, si la sentencia dictada por el juez concede la nulidad solicitada, pues ello modificará consecuentemente la situación jurídica preexistente.

1.4.5. Procedimiento de repetición de pago (artículo 194 y siguientes del COT), este procedimiento es aplicable para el caso de que el contribuyente o responsable solicite la restitución de los monto pagados indebidamente, los siguientes conceptos, tributos, intereses, sanciones y recargos. Ahora bien, dada la naturaleza de dicho procedimiento, la recurribilidad del acto que emane de éste es indudable, teniendo entonces que, los efectos de la sentencia que confirme el acto, tal y como fue emitido por la Administración son declarativos, de otro lado si el acto es modificado por la sentencia, los efectos de esta última han de ser constitutivos, y finalmente, si la Administración reconoce la existencia de la deuda por parte del sujeto activo y ordena a ésta la cancelación de las

sumas indebidamente pagadas, se estará frente a una sentencia condenatoria, que obliga a la Administración a cumplir con una prestación de dar.

1.4.6. Procedimiento de recuperación de tributos (Artículo 201 y siguientes del COT), el mencionado procedimiento se aplica en los casos previstos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, para ciertos tipos de contribuyentes, y durante el mismo la Administración Tributaria podrá hacer uso de sus facultades de fiscalización, para el control de dichos actos el legislador concede el Recurso Contencioso Tributario, el cual puede ser declarado con lugar, a través de una sentencia de efectos declarativa que reconoce la existencia del crédito y constitutiva, que crea una relación jurídica tributaria.

1.4.7. Procedimiento de verificación (Artículo 172 del COT); procedimiento de fiscalización (Artículo 178 del COT), ambos procedimientos esencialmente sancionatorios, a través de los cuales la Administración Tributaria ejerce sus amplios poderes de investigación para constatar el cumplimiento de la obligación tributaria *per se*, así como de todos los deberes derivados de ésta, así pues, en el ejercicio de esta facultad revisora podrá el ente administrativo sancionar aquellas conductas que encuentre contrarias a derecho, evidentemente, por la naturaleza de los actos que emanan de estos procedimientos, los mismos son totalmente recurribles, tanto en vía administrativa, a través del Recurso Jerárquico y/o el Recurso Contencioso Tributario en vía judicial, lo cual garantiza el ejercicio del derecho a la defensa del sujeto sancionado. La sentencia que se produzca en proceso judicial generará efectos declarativos y constitutivos o eventualmente efectos condenatorios.

2.5. La Sentencia en Contra de la Administración Tributaria

En virtud de que la línea de este trabajo se circunscribe a delimitar el proceso ejecución de aquellas sentencias que condenan a la Administración Tributaria al cumplimiento de una prestación de dar o de hacer, es necesario analizar más detenidamente este tipo en específico, partiendo del siguiente hecho, no toda sentencia que falla a favor de la pretensión del recurrente implica necesariamente un proceso de ejecución, teniendo en cuenta que si tal fallo se limita a la declaratoria de nulidad absoluta del acto recurrido, el dispositivo se basta por sí solo para entender ejecutada la sentencia, que se ubica en la clasificación de las sentencias mero declarativas²¹.

Sin embargo, las tendencias modernas que proclaman la responsabilidad patrimonial del Estado, exigen al Juez además del pronunciamiento declarativo, el restablecimiento de la situación jurídica infringida, en efecto, la doctrina ha explicado²²:

21 “En el caso de autos la sentencia dictada por el Tribunal de la causa fue de tipo mero declarativa siendo esta por consiguiente inejecutable, en virtud de que mediante ella solo se declaró la existencia de una determinada situación jurídica acaecida en el referido juicio contencioso tributario”. Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia N° 05710 de fecha 28/09/2005. CASO: FÁBRICA DE FRENOS GUANIPA C.A. (FREGUA).

22 V. Díaz: *La Garantía Constitucional de la Tutela Judicial Efectiva y las Prerrogativas*

En el marco de la relación jurídico-tributaria, constituye hoy en día, sin lugar a dudas, un proceso subjetivo o de partes, cuya finalidad excede de un mero juicio a los actos tributarios (revisión de legalidad) y alcanza grados de plena jurisdicción, existiendo la posibilidad de que se decrete una condena de índole patrimonial por responsabilidad de la Administración, que se ordene la devolución o reintegro de cantidades pagadas indebidamente o en exceso por los contribuyentes, e incluso que se verifique la condenatoria en costas procesales por parte del Fisco.

En cuanto a las pretensiones de condena la jurisprudencia ha resaltado que éstas no se limitan a órdenes de pago de sumas de dinero, en armonía con lo que se ha venido explicando hasta aquí, se ha afirmado que “*pueden constituirse en condenas a un hacer, no hacer o dar un determinado bien*”²³. En atención a lo anterior, se puede afirmar que en el proceso contencioso-tributario, se habla de una sentencia de condena a una prestación de hacer aludiendo al mandato constitucional que obliga al Juez a disponer lo conducente para el restablecimiento de la situación jurídica infringida²⁴, y se habla de condena a una prestación de dar, que es en sí la reparación del daño causado por el acto lesivo o en todo caso la condena en costas²⁵.

Entre las posibles obligaciones de hacer a las que puede ser condenada la Administración Tributaria se puede enumerar, a modo ilustrativo, las siguientes:

- La sentencia que ordena a la Administración Tributaria el levantamiento de una sanción de cierre, aplicada según lo establecido en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario.
- La sentencia que ordena a la Administración Tributaria la entrega de bienes decomisados de conformidad con lo previsto en el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas.
- La sentencia que ordena la admisión del Recurso Jerárquico previamente declarado inadmisibles por la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 242 del Código Orgánico Tributario.
- La sentencia que aun cuando no reconoce totalmente la pretensión

Fiscales de Índole Procesal en el Contencioso Tributario venezolano. VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT Editorial Torino. Caracas 2004, p. 228.

²³ En un interesantísimo voto salvado realizado por el Magistrado de la Sala Constitucional Rafael Rondón Haaz a la Sentencia N° 1582 de fecha 21/10/2008. Caso: HERNANDO DIAZ CANDIA, explicó su postura disidente con respecto a la declaratoria de la mayoría sentenciadora en cuanto a la improcedencia de las medidas preventivas o ejecutivas sobre bienes del Estado y la vigencia y plena aplicación del principio inembargabilidad de tales bienes, sosteniendo que cuando la condena que se pretende en juicio se refiere a la entrega de un bien mueble en concreto, la única manera de asegurar la eficaz ejecución de la sentencia definitiva que estime la pretensión sería a través del embargo preventivo, pues la ejecución en especie de la sentencia es un atributo inherente al derecho a la efectiva ejecución del fallo y solo cuando exista imposibilidad material o jurídica es cuando debe procederse al cumplimiento por equivalente.

²⁴ Artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

²⁵ Artículo 327 del Código Orgánico Tributario.

aducida por el accionante, modifica parcialmente el acto recurrido y ordena a la Administración la emisión de los nuevos actos administrativos, ajustados al dispositivo del fallo.

Vale acotar que sobre el poder de sustitución del juez contencioso tributario para cuantificar la obligación tributaria, la Sala se ha pronunciado afirmando que si le está dado al Juez determinar las cantidades correspondientes a tributos y accesorios, así como los intereses moratorios una vez constatado el incumplimiento por parte del contribuyente “lo cual no constituye una usurpación de funciones, pues es competencia de los jueces tributarios revisar la legalidad o no de los actos administrativos emanados de la Administración así como verificar la correcta aplicación de los textos legales y, en consecuencia, las determinaciones efectuadas, ya que se encuentran en controversia tanto los intereses patrimoniales del Estado, como los derechos subjetivos de los particulares”²⁶.

Por su parte, en cuanto a la condena de las obligaciones de dar, se encuentran aquellas que declaran la responsabilidad patrimonial de la Administración y la correspondiente reparación por daños²⁷ y las que sin declarar la responsabilidad por daño reconocen que no existen para la Administración motivos racionales para litigar y la condenan al pago de las costas procesales de conformidad con el artículo 327 del Código Orgánico Tributario. En este punto, se debe indicar que el Código Orgánico Tributario vigente dispone un sistema subjetivo, que se caracteriza por la potestad concedida al juez para apreciar las circunstancias en cada caso, y decida si proceden o no las costas sobre el vencido y en la proporción que estime justa. De igual forma el artículo 156 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece que el Municipio o las entidades municipales podrán ser condenados en costas cuando resulte totalmente vencidos en un monto que no podrá exceder del 10% del monto de la demanda, acogiéndose igualmente al sistema subjetivo.

3. La ejecución de sentencia y su vinculación con el principio de tutela judicial efectiva

Contenido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, este principio constitucional supone que toda pretensión frente a

²⁶ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01009 de fecha 08/07/2009. Caso: DISTRIBUIDORA DE MOTORES CORDILLERA ANDINA COMPAÑÍA ANÓNIMA DIMCA.

²⁷ Según la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, existen tres elementos concurrentes para la procedencia de la responsabilidad patrimonial derivada de la actuación de la Administración, los cuales se concretan en los siguientes: a.- Que se haya producido un daño a los particulares en la esfera de sus bienes y derechos; b.- Que el daño inferido sea imputable a la Administración, con motivo de su funcionamiento y c.- La relación de causalidad que obligatoriamente debe existir entre el hecho imputado y el daño producido. (Sentencia N° 05819 de fecha 05/10/2005. Caso: COMPAÑÍA DE ELECTRICIDAD DE ORIENTE ELEORIENTE).

otro fundada en el ordenamiento jurídico sea atendida por un órgano estatal independiente, en un proceso investido de garantías que hagan posible una defensa adecuada²⁸. Para Beltrán²⁹, es posible caracterizar de manera muy simple esta garantía constitucional, definiéndolo como el derecho del administrado a que el Estado organice los medios necesarios para que el “servicio de justicia” sea prestado eficazmente, de tal manera que la actuación desarrollada sea susceptible de producir la finalidad buscada.

Según la doctrina venezolana, se puede señalar que el derecho a la tutela judicial efectiva ofrece la posibilidad de que toda persona pueda confiadamente someter la resolución de sus conflictos interpersonales a unos órganos creados y amparados por el ordenamiento jurídico, con la plena convicción de obtener una solución definitiva, con la certeza de que ni el tiempo, ni la errada interpretación de una serie de obstáculos legales, impidan la satisfacción de lo que en derecho le corresponde³⁰.

González Pérez,³¹ aludiendo al caso del ordenamiento jurídico español ha señalado que una de las proyecciones del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución Española, consiste en el derecho a que las resoluciones alcancen la eficacia otorgada por el ordenamiento, lo que significa tanto el derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, como el respeto a su firmeza y a la intangibilidad de las situaciones en ellas declaradas.

Por su parte la Corte Suprema Argentina, en un fallo dedicado a contornear el control del poder jurisdiccional sobre el ejecutivo y pretendiendo armonizar el interés público con el privado, explicó que la medida del control judicial requerido deberá ser la que resulta de un conjunto de factores y circunstancias variables o contingentes, entre los cuales podría mencionarse, a título de ejemplo, la naturaleza del derecho individual invocado, la magnitud de los intereses públicos comprometidos, la complejidad de la organización administrativa creada para garantizarlos, la mayor o menor descentralización del tribunal administrativo etc³².

Como se infiere de las definiciones anteriormente citadas, el derecho a la tutela judicial efectiva como principio constitucional, es un derecho complejo que abarca una amplísima gama de manifestaciones durante todo el proceso judicial, sin embargo, su relevancia en cuanto a la ejecución de las sentencias ha sido considerada de capital importancia para la efectividad del Estado social

28 Jesús González Pérez: *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. 3ª Edición. Madrid 2001, p. 57.

29 Jorge R. Beltrán: *Derecho Constitucional Tributario. El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria*«. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1994, p. 346.

30 Patricia Ballesteros Omaña: *Tutela judicial efectiva, ejecución Forzosa, entes Públicos*. Editorial Jurídica Santana. San Cristóbal 2003, p. 786.

31 Jesús González Pérez. Op. Cit. p. 337. (ATC 232/1998, de 28 de Octubre).

32 Fallos 244-548. Citado por Beltrán, op.cit. p. 348.

y democrático de derecho y de justicia³³, donde indudablemente este mandato adquiere un matiz especial cuando el obligado a cumplirla es una Administración Pública, una entidad investida de poder, y particularmente cuando es el propio Estado, sin embargo, tal y como se ha explicado reiteradamente, ello conlleva la sujeción a trámites especiales, como en los supuestos de sentencias de condena de carácter pecuniario.

De acuerdo con todo lo antes expresado, se encuentra que la *garantía de la ejecución forzosa* es un derivado directo de este derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en la fase última del proceso, así lo ha reconocido la jurisprudencia patria al afirmar que “...otra garantía, hoy por hoy, más necesaria ante órganos o entes más contumaces a cumplir con las decisiones judiciales (viii) el derecho a obtener la pronta y acertada ejecución de los fallos favorables.....”³⁴.

En este mismo sentido ha apuntado Canova González³⁵, al sostener que en esta etapa de ejecución forzosa es que está contenida la garantía última de la tutela judicial, pues si no se concreta la forma de forzar al deudor a cumplir sus obligaciones ya definitivamente declaradas por los órganos competentes, la administración de justicia y el cometido del Estado como árbitro en los conflictos entre miembros de la sociedad perdería todo su sentido.

De igual forma, esta garantía de ejecución forzosa conlleva al reconocimiento de tres derechos, los cuales según Fernández³⁶ resultan conceptualmente distintos y de contenido y presupuestos diferentes, a saber:

- a. el derecho a solicitar el despacho de ejecución que se encuentra directamente vinculado al derecho de libre acceso a los órganos jurisdiccionales y supone el derecho de solicitar la realización de actos ejecutivos ante el órgano judicial que hubiere conocido de la causa en instancia;
- b. el derecho a obtener el despacho de la ejecución, que ha sido definido doctrinariamente como el derecho subjetivo público a que el Juez incoe la ejecución, sin citar ni oír al ejecutado, en el caso de las sentencias de condena de la Administraciones Públicas Tributarias tal derecho encuentra consagración constitucional en los artículos 131 y 259 del Texto Fundamental;
- c. el derecho a obtener la realización de todos los actos de ejecución pedidos por el ejecutante, acción ejecutiva que implica la efectividad de la sentencia en el patrimonio del ejecutado, es decir, la efectiva satisfacción del derecho o interés lesionado al ejecutante. Ello ha sido sostenido por el Supremo Tribunal, que ha explicado:

³³ Artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

³⁴ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01356 de fecha 20/11/2002. Caso FELIX ENRIQUE PAEZ, MIRIAN CELIS y otros.

³⁵ Antonio Canova González citado por Ballesteros Omaña, op cit. p. 788.

³⁶ Miguel Ángel Fernández Ballesteros: *La Ejecución Forzosa y las Medidas Cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*. Iurgium Editores. Madrid 2001, p. 65.

...el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con el principio de separación de poderes, y que en fin, la necesidad de ejecución forzosa de las sentencias esta postulada por el principio de seguridad jurídica (...) por lo que el juez, para hacer efectivo el cumplimiento de lo fallado, debe recurrir al sistema con el mismo orden de prelación –dispuesto en el texto normativo- que la ley pone a su disposición para ejecutar la cosa juzgada por parte de la República, y de no resultar efectivos tales mecanismos, en última instancia, y en aras de garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia, puede acudir a la ejecución forzosa del fallo a través del procedimiento ordinario, siempre y cuando la medida no recaiga sobre bienes cuya naturaleza y particularidades impidan la continuación de un servicio público, o estén afectados a un interés general o se trate de bienes del dominio público³⁷.

De acuerdo con el principio constitucional antes analizado y teniendo en cuenta las circunstancias que acreditan la especialidad de la ejecución de sentencias en materia contencioso administrativa, es preciso realizar un análisis de las prerrogativas y privilegios procesales de las Administraciones Públicas en esta especial fase del proceso.

4. Privilegios y Prerrogativas Procesales de las Administraciones Públicas

4.1. La legalidad presupuestaria

Según Márquez Cabrera³⁸ la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela dejó en tela de juicio los mecanismos de ejecución de sentencias contra la Administración, previstas en las leyes administrativas, como las derogadas Ley de Régimen Municipal y Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que pese a sus modificaciones posteriores, siguen manteniendo el mismo lineamiento en cuanto a la inmunidad de ejecución, reeditando el principio de inejecución forzosa y conservando el esquema de ejecución retenida en manos de la Administración.

En el ámbito tributario, el Código Orgánico Tributario vigente estatuyó únicamente lo referente a la ejecución de sentencias desestimatorias o parcialmente desestimatorias del recurso contencioso tributario, silenciando totalmente lo referente a la ejecución forzada de las sentencias en contra de la administración tributaria, lo cual deja de manifiesto la disparidad entre ambos sujetos de la relación jurídica tributaria.

Pues bien, estas “desigualdades legítimas”³⁹ tienen fundamento en los intereses públicos tutelados por la Administración, los cuales excluyen la

³⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 2935 de fecha 28/11/2002. Caso: YASMÍN SOLANGEL YEJAN MONTEVERDE.

³⁸ Juan Carlos Márquez Cabrera, op.cit., p. 311.

³⁹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1582 de fecha 21/10/2008. Caso: HERNANDO DIAS CANDIA. Término utilizado por la Sala Político Administrativa al referirse a la existencia de prerrogativas procesales de la Administración, las

ejecución forzosa con respecto a los bienes de titularidad pública,⁴⁰ y se fundamentan en principios de orden constitucional y legal, como los establecidos en el artículo 314 de la Constitución Nacional y 49 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, denominado doctrinariamente como “principio de la legalidad presupuestaria”, así como el llamado “principio de inembargabilidad de los bienes públicos”, consagrado en el artículo 16 de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional, 73 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Por su parte, existen otros principios en virtud de los cuales el legislador se apega al esquema de ejecución retenida en manos de la Administración, estos son el “principio de continuidad de los servicios públicos» y el «principio de separación de poderes” en el cual se fundamenta la contrariedad a los poderes de sustitución del Juez Contencioso Administrativo o Contencioso Tributario en el caso de la presente investigación.

En virtud de todo lo anterior Márquez Cabrera⁴¹ afirma que en la actualidad la ejecución de las sentencias contencioso-tributarias se encuentra en manos de la propia Administración, quien posee la prerrogativa legal o más bien ilegal, que le permite autoejecutar los mandamientos judiciales a partir de lo previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de República y la Ley Orgánica de Régimen Municipal, hoy la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Vale entonces realizar una breve revisión de los principios antes anotados, analizándolos a través de una óptica constitucional.

4.2. La legalidad presupuestaria

Recogido en el artículo 314 de la Constitución Nacional, supone la imposibilidad para la Administración de hacer gasto o erogación alguna que no esté prevista en la Ley de Presupuesto, lo cual, según ha explicado la jurisprudencia española provoca inevitablemente una demora inercial e institucional, achacable al sistema de garantías para el correcto manejo de los dineros públicos⁴².

cuales explica de la siguiente manera: “...en determinadas ocasiones, en que el Estado participa en procesos judiciales, no puede considerársele en igualdad de condiciones frente a los particulares, por los específicos intereses a los cuales representa; lo que obliga al Legislador a establecer ciertas desigualdades legítimas, a través del establecimiento de privilegios a su favor, que, sin embargo, no pueden desconocer derechos legítimos de aquellos; es decir, pueden establecerse privilegios en tanto y en cuanto no impliquen la infracción del Texto Constitucional”.

40 La Jurisprudencia Española fundamenta tal exclusión en la relevancia constitucional del principio de legalidad presupuestaria o, mas exactamente, de legalidad del gasto público en relación con el cumplimiento de las Sentencias condenatorias de las Administraciones Públicas (SSTC 26/1983, 61/1984, 97/1984) Asimismo, ha hecho referencia al “peculiar entrecruzamiento entre la legalidad administrativa, entendida como el sometimiento pleno de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho y la legalidad presupuestaria en el régimen jurídico de las obligaciones económicas”.

41 Juan Carlos Márquez Cabrera, op cit., p. 312.

42 STC 61/1984. FJ 3º. Citado por González Pérez, op. cit. p. 347.

El Profesor Márquez Cabrera⁴³, explica la situación en la legislación venezolana en los siguientes términos:

Este principio comporta dos escenarios posibles con relación a la ejecución de sentencias contra la Administración.

El primer escenario se refiere a la imprevisión de partidas en el presupuesto de gastos para sufragar el pago o cumplimiento de las sentencias firmes condenatorias de la Administración Tributaria. Esta situación, se encuentra expresamente prohibida en el tercer aparte del artículo 57 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (en adelante LOAFSP), que prevé la inclusión permanente del crédito presupuestario respectivo. De no existir el crédito aprobado en la Ley de Presupuesto anual, los administrados y contribuyentes deberían demandar la omisión legislativa a los efectos de remediar esta situación. No obstante, en la práctica siempre era incluida la partida en el Presupuesto de Gastos y lo que ocurre es una mera contumacia de la Administración a cumplir lo sentenciado.

El segundo escenario, se configura cuando estamos en presencia de una previsión presupuestaria deficitaria, la cual no permite cumplir integralmente la sentencia ejecutada. Esta clase de problema nos enfrenta a la posibilidad de ejecutar fraccionadamente la decisión judicial y el tema de la posibilidad de intimar a la Administración condenada a efectuar los ajustes presupuestarios necesarios para alimentar la partida insuficiente a través de las figuras de los créditos adicionales, rectificaciones y traspasos.

Efectivamente, la doctrina ha afirmado que el problema se presenta precisamente porque en la mayoría de los casos, sino en todos, la partida del presupuesto destinada al pago de obligaciones contingentes derivadas de asuntos litigiosos, resultan insuficientes, lo cual implica que el ente público deberá acudir al procedimiento de solicitud de un crédito adicional o a la partida de rectificación del presupuesto, lo cual representa para el administrado una demora excesiva y adicional a la propia del proceso⁴⁴.

Aun con todo lo anterior, la doctrina y la jurisprudencia han coincidido al afirmar que esta prerrogativa no puede ser el fundamento de la inejecución forzosa de la Administración, toda vez que en la actualidad existen suficientes mecanismos para que en los presupuestos públicos se determinen las partidas para el cumplimiento de las sentencias, ello sin menoscabo de que se puedan hacer las rectificaciones presupuestarias para dar fiel cumplimiento a lo ordenado por la sentencia⁴⁵.

43 Juan Carlos Márquez Cabrera, op. cit., p. 318.

44 Marta Cohem Arteins: *Revista de Derecho Administrativo* N° 13. Septiembre-Diciembre 2001. Editorial Sherwood, p. 28.

45 Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1368 de fecha 17/05/2001.

4.3. La inembargabilidad de los bienes públicos

En virtud del cual los bienes, derechos y acciones que formen parte del patrimonio de la República o de los Municipios no están sujetos a embargos, secuestros, hipotecas, ejecuciones interdictales y, en general, a ninguna medida preventiva o ejecutiva⁴⁶. Tal previsión, conjuntamente con la contenida en el artículo 16 de la Ley Orgánica de Hacienda Pública ha sido interpretada por la Sala Constitucional como acordes con el esquema constitucional vigente en el país, a la luz del siguiente razonamiento:

Advierte la Sala, desde ahora, en relación con las medidas cautelares, temporales o provisionales de embargo, que las mismas no son viables contra la República, pues este tipo de providencias de carácter preventivo tiene un propósito estrictamente preparatorio y contra la República no existe ningún riesgo de insolvencia, así como tampoco temor fundado de que quede ilusoria la ejecución del fallo. Por tanto, en virtud de ello, se desestima categóricamente la posibilidad de que tal prohibición lesione o vulnere derecho constitucional alguno, toda vez que ningún perjuicio causa la norma a la esfera jurídica de los particulares⁴⁷.

Así pues, la Sala justifica la existencia de tales prerrogativas explicando que ante el imperativo de la ejecución material de las sentencias judiciales, como atributo del derecho de acceso a la justicia debe establecerse un equilibrio entre el interés particular y el interés general, en atención a otras reglas y principios de rango constitucional, por la especialidad de los términos y condiciones aplicables a la ejecución de los fallos en contra de la Administración⁴⁸.

No obstante, la doctrina ha sostenido que una cosa es que la ejecución forzosa contra bienes de la Administración encuentre inevitable y justificadamente algunos límites, y otra bien distinta es que la regla general e inatacable sea la inembargabilidad de los bienes propiedad de los Entes Públicos,

⁴⁶ Artículo 75 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y 155 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

⁴⁷ Sentencia N° 1582. Caso: Hernando Díaz Candia.

⁴⁸ Explica la Sala en el fallo aludido que la gran mayoría de los bienes del Estado se encuentran afectados, aun en forma mediata, a la satisfacción de actividades de interés general o a un servicio público y, por tanto, sometidos a una regulación precedida por los principios de inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, lo cual tiene su fundamento en otros principios también de carácter constitucional y que estuvieron presentes en la Constitución de 1961 y se reiteran en la vigente Carta Magna, tales como la consecución de los fines del Estado a que hace referencia la Exposición de Motivos y el Preámbulo del Texto Fundamental y en las normas de los artículos 1, 159 y 181 eiusdem, la continuidad de los servicios públicos, expresada principalmente en el contenido de los artículos 196, numeral 6, 281 numeral 2, y 337 de la Constitución de 1999, el principio de legalidad presupuestaria que se encuentra reflejado en las disposiciones de los artículos 187 numeral 6, y 311 y siguientes de la Carta Magna y el libre gobierno y administración de los recursos públicos, en el contenido de los artículos 164 numeral 3, 178 y 236 numeral 11 eiusdem.

en efecto, García de Enterría⁴⁹ afirma que en virtud de las distintas categorías de bienes existentes, que impide, con el mismo rango constitucional la embargabilidad de los bienes de dominio público y comunales, se puede sostener por argumento en contrario la posibilidad del embargo de bienes patrimoniales, por resultar imposible el mantenimiento de esos privilegios subjetivos incompatibles con la efectividad de las sentencias judiciales.

4.4. Continuidad de los servicios públicos

Del análisis de las normas contenidas en los artículos 16 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 73 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, se desprende que el legislador cuando estatuye la inembargabilidad de los bienes del Estado, no realiza discriminación entre bienes del dominio público y bienes del dominio privado de la Nación, y ello ha sido interpretado por la Administración como una prohibición absoluta en cuanto a cualquier clase de bienes del Estado.

Sin embargo, la doctrina ha sostenido que tal interpretación es contraria a la Constitución a partir del principio aquí analizado, pues afirman que la fractura de la equiparación entre bienes del dominio público y servicio público, con lo cual estaría dentro de esta prerrogativa de inembargabilidad incluso los bienes del dominio privado del Estado, lo cual luce excesivo desde el punto de vista constitucional, teniendo en cuenta que uno de los requisitos indispensables para que la existencia de privilegios y prerrogativas no constituya una desigualdad lesiva de los derechos constitucionales de los administrados es que su estipulación se realice de manera expresa y explícita, sin que pueda derivarse de la interpretación de alguna expresión genérica o vaga del legislador, así lo ha interpretado la Sala Constitucional del Máximo Tribunal⁵⁰.

En criterio de Ferre I. Maestre⁵¹, es necesario acudir a la teoría de la armonización de valores, de graduación de su importancia o de los límites de los derechos fundamentales, con lo cual admite la presencia de algunos valores o principios que hacen que el derecho a la ejecución de las sentencias deba quedar afectado en lo más indispensable. Vale entonces resaltar que se coincide

49 Citado por Francisco Cholbi y Vicente Merino, op. cit., p. 178.

50 Según la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia “El reconocimiento de prerrogativas y privilegios a favor de la Administración es entonces, viable, por el interés que, en un momento dado, exista en dar protección a determinado bien o valor jurídico a través de esa Institución; sin embargo, exige en primer término, el respeto de los derechos fundamentales del ciudadano; y en segundo lugar, requiere que su estipulación sea expresa y explícita; de allí que la búsqueda de un equilibrio se imponga, no estando permitido al Legislador instaurar tales excepciones de manera genérica e imprecisa, sin considerar la incidencia de su vigencia pueda ocasionar a los derechos del ciudadano o, peor aun, que éstas se deriven de interpretaciones de principios legales. (Sentencia N° 2935 de fecha 28/11/2002).

51 Antoni Ferré I. Maestre: “Comentarios a la obra La Ejecución de las Sentencias contencioso-administrativas. Aspectos Constitucionales”. REDA, numero 46. Civitas Madrid, p. 30009.

plenamente por la posición asumida por la doctrina española, al afirmar que el dinero administrativo es perfectamente ejecutable, porque esa ejecución no perturba ningún servicio esencial, sino que da al dinero público precisamente el destino específico que la Ley (concretada mediante la sentencia ejecutoria) le asigna⁵².

5. Interpretación de los criterios jurisprudenciales vigentes en torno a la ejecución de sentencias de condena en contra de la Administración Tributaria

El análisis minucioso y concatenado de los criterios jurisprudenciales emitidos por la Sala Político Administrativa y la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en torno a la interpretación y aplicación de los privilegios y prerrogativas procesales de la Administración se debe concluir que ha habido una notable regresión en la materia, la cual tuvo su punto de inicio con la publicación de la sentencia de la Sala Constitucional de fecha 30/09/2009 con ponencia del Magistrado Arcadio Delgado Rosales, CASO: JULIAN ISAIAS RODRIGUEZ DIAZ, en el aludido caso el Fiscal General de la República formuló pretensión de resolución de la presunta colisión existente entre el artículo 268 del Código Orgánico Procesal Penal y los artículos 74 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, 10 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 287 del Código de Procedimiento Civil considerando que dichas disposiciones legales regulan de forma diversa un mismo supuesto de hecho que es la condenatoria en costas de la República cuando resulta perdedora en juicio.

La Sala, luego de analizar cada una de las disposiciones citadas considera evidente que la prohibición de condenatoria en costas contenida en los artículos 74 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, 10 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 287 del Código de Procedimiento Civil es totalmente inobservada por la disposición del artículo 268 del Código Orgánico Procesal Penal, el cual prevé una consecuencia jurídica incompatible con las leyes citadas, sin embargo aclara que esta antinomia legal no puede ser resuelta a través de la aplicación del criterio de jerarquía al ver que las normas involucradas pertenecen a leyes orgánicas, desechando igualmente los criterios tradicionales de especialidad y temporalidad de las normas aludidas que se utilizan para resolver las colisiones entre normas vigentes.

A los efectos de resolver la controversia planteada la Sala acudió a lo expuesto previamente en el criterio contenido en la sentencia N° 1582 del 21/10/2008 en la cual determinó que el privilegio procesal que exime a la República de la condenatoria en costas se enlaza con el principio de eficacia que debe presidir

⁵² Eduardo García de Enterría citado por Rafael Badell Madrid: Responsabilidad del Estado en Venezuela. Caracas-Venezuela, 2001. p. 114.

la actuación administrativa y el servicio de los intereses generales que a estos responden y por ende constituye un fundamento constitucionalmente legítimo, afirmando además que el analizado privilegio no es contrario a los artículos 21 y 26 de la Constitución, ya que el trato diferente obedece a un objetivo constitucionalmente válido y a su juicio resulta coherente y proporcional con el fin perseguido que le han sido delimitado en cada una de las leyes que lo establece, situación que a su juicio no varía en materia penal.

Al respecto, el Magistrado Pedro Rafael Rondón Haaz expresó su disidencia del criterio sostenido por la mayoría sentenciadora, explicando que la proscripción de condenatoria en costas no es conforme al derecho a la tutela judicial efectiva ni jurídicamente sostenible y en este sentido reitera lo expuesto en la opinión discrepante que en su oportunidad rindió en contra de la sentencia N° 1582/2008 donde procedió a afirmar que: *“la eventual posibilidad de ser condenado en costas en determinado proceso en modo alguno afectaría la eficaz prestación de los servicios públicos ni la consecución del interés público y, por el contrario, esa condenatoria tendría en el ente público que sea parte procesal un efecto ético o correctivo”* bajo este razonamiento considera el Magistrado discrepante que el temor de una eventual condenatoria en costas exigiría del funcionario público encargado de su defensa judicial, la máxima diligencia en el cumplimiento de sus deberes; en el caso de la materia contencioso administrativa, específicamente la tributaria es posible ir un poco más allá en esta afirmación pues debe considerarse que la posibilidad de ser condenado en costas en un juicio de revisión de un acto administrativo exigirá de todos los funcionarios involucrados, tanto en la fase de formación como en la de revisión y posteriormente en la de defensa en la vía judicial, el mayor de los cuidados y la diligencia debida en el cumplimiento de sus funciones.

En virtud del criterio anterior, en la actualidad no es posible la condena en costas de la Administración Tributaria y dicho privilegio fue posteriormente extendido a la Administración Pública Municipal por vía jurisprudencial, tal como se infiere de lo dispuesto en la sentencia N° 01174 de fecha 23/11/2010 emanada de la Sala Político Administrativa del Supremo Tribunal, en la cual se aplica lo establecido en el criterio JULIAN ISAIAS RODRIGUEZ DIAZ, y se establece expresamente que tal beneficio es extensible a los municipios.

6. Conclusiones

Ahora bien, los criterios jurisprudenciales antes aludidos se encuentran, según considera esta investigadora, frontalmente reñidos con las normas constitucionales que consagran los principios de tutela judicial efectiva y justicia contencioso administrativa contenida en los artículos 26 y 259 de la Carta Magna, sin mencionar que deja sin efecto normas legales plenamente válidas, vigentes y aplicables en cada caso, como es el caso de lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario y 156 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en las cuales se reconoce y acepta la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda ser condenada en costas cuando resulten

totalmente vencidos y simplemente limita a un monto que no excederá de 10% de la cuantía del recurso.

Ambas normas son posteriores a las que prevén el privilegio en cuestión, esto es a la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional y el Código de Procedimiento Civil, por lo que es evidente que la intención del legislador era excepcionar este tipo de proceso de la aplicación del principio de la imposibilidad de condenar en costas al Fisco, tendiendo más bien a la aplicación del principio de igualdad entre las partes, lo cual es lógico en virtud de la naturaleza de la obligación debatida en el juicio contencioso tributario y su carácter predominantemente pecuniario, por lo cual consideramos que la interpretación Estado, en este último caso, la sentencia proferida en el recurso contencioso tributario, solo constituye el primer paso de varios tan extensos como inciertos para obtener la plena tutela de sus derechos.

Todo lo cual lleva a inferir que los recurrentes tendrán por lo menos un proceso administrativo previo que agotar y luego de lo cual una demanda autónoma contra la República, es decir, un proceso judicial contemplado en la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Bibliografía

- ALSINA, H.: "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial". Editorial Ediar. Soc. Ano. Editores. Buenos Aires. 1962.
- BALLESTEROS, P.: Tutela Judicial Efectiva, Ejecución Forzosa, Entes Públicos. Editorial Jurídica Santana. San Cristóbal 2003.
- BALZAN, J.: "De la ejecución de sentencia, de los juicios ejecutivos, de los procedimientos especiales contenciosos" Primera Edición. Mobil libros. Caracas 1990.
- BELTRÁN DE F, M.: El Poder de sustitución en la ejecución de las sentencias condenatorias de la Administración. Ed. Civitas, Madrid, 1995.
- BELTRÁN, J.: Derecho Constitucional Tributario. "El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria". Ediciones Depalma. Buenos Aires 1994.
- CARNELLUTI, J.C.: Instituciones Del Proceso Civil, Tomo II, Caracas. Editorial Atenas C.A.
- CALAMANDREI, P.: "Instituciones de Derecho Procesal Civil". Vol. I.
- CHÁVEZ, N: Introducción a la Investigación Educativa. Maracaibo Venezuela. (S/E) 1994.
- CHOLBI, F. y MERINO, V.: Ejecución de Sentencias en el Proceso Contencioso Administrativo e inembargabilidad de los bienes públicos, Editorial Lex Nova. España 2007.
- COHEM ARTEINS, M.: Revista de Derecho Administrativo N° 13. Septiembre-Diciembre 2001. Editorial Sherwood.
- COUTURE, E.: Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Primera Edición. Caracas 2007. Editorial Atenea.
- COUTURE, E.: Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Tercera Edición. Ediciones de Palma. Buenos Aires.
- DÍAZ, V.: La Garantía Constitucional de la Tutela Judicial Efectiva y las Prerrogativas Fiscales de Índole Procesal en el Contencioso Tributario venezolano. En: VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT Editorial Torino. Caracas 2004.
- FERRÉ I. MAESTRE, A.: Comentarios a la obra La Ejecución de las Sentencias contencioso-administrativas. Aspectos Constitucionales. REDA, numero 46. Civitas Madrid.
- FERNÁNDEZ BALLESTEROS, M.: La Ejecución Forzosa y las Medidas Cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil. Iurgium Editores. Madrid 2001.
- FRAGA PITTALUGA, L.: La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria. FUNEDA. Caracas 1998.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNANDEZ T.: Curso de Derecho Administrativo II. Novena Edición. Editorial Civitas.
- GONZÁLEZ, J.: La Sentencia Civil como Declaración de Voluntad. Paredes Editores C.A. Caracas 1996.

- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: El Derecho a la Tutela Jurisdiccional. 3ª Edición. Madrid 2001.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: La Situación Actual de la Justicia Administrativa. Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid Nro. 69, 1992.
- JEZE, G.: Principios Generales del Derecho Administrativo. Editorial Desalma, Buenos Aires 1948.
- LIEBMAN, E.: Manual de Derecho Procesal Civil. EJEA. Buenos Aires 1980.
- MÁRQUEZ CABRERA, J.: Aspectos Constitucionales de la Ejecución de Sentencias Contencioso Tributarias. Jornadas Internacionales Contencioso Administrativo Hoy. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo AVDT- Caracas 2004.
- MOYA MILLÁN, EDGAR.: Derecho Contencioso Administrativo. Editorial Mobilibros. Caracas 2004.
- OSSORIO, M. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Sexta Edición. Editorial Heliasta. Argentina 1973.
- PAREJO ALFONSO, L.: La Ejecución de las Sentencias del orden jurisdiccional contencioso-administrativo en el Derecho Español en las Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo. Ediciones Funeda. Caracas 1995.
- ROJAS R., R.: La ejecución de sentencia en el Contencioso Tributario y el problema de los privilegios y prerrogativas del fisco en Jornadas Internacionales AVDT Contencioso Tributario Hoy. Caracas 2004. Tomo II.
- RENGEL ROMBERG, A.: Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano, Tomo II, Caracas 1997, Editorial Arte..
- SUÁREZ C., S.: La Responsabilidad Patrimonial del Estado Venezolano en los supuestos de responsabilidad sin falta. Efectividad de Sentencias Condenatorias.
- UROS MAGGI, D.: De la Actuación del Municipio en Juicio. Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Colección de Textos Legislativos. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas 2007.