

**UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
ESCUELA DE DERECHO
CHILE**

**R E V I S T A
D E
D E R E C H O**



**AÑO XXXIX - Nº 157
SEPTIEMBRE - DICIEMBRE DE 1971**

Director:
JUAN ARELLANO ALARCON

Subdirector:
RENATO GUZMAN SERANI



EDITORIAL ANDRES BELLO

EJECUCION FORZADA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

p o r

JORGE CHRISTOPH STANGE

Alumno-Ayudante
Departamento de Derecho Económico

DERECHOS DEL FISCO COMO ACREEDOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

A) *El crédito fiscal*

El Estado en virtud de su poder de imperio tiene la facultad de exigir contribuciones en relación a personas o bienes que se encuentren en su jurisdicción. Lo hace por medio de una ley, que pasa a ser así la fuente de la obligación tributaria. Cabe preguntarse entonces qué circunstancias hacen que el mandato general e impersonal de la ley se materialice en un crédito del Estado con respecto a la persona del contribuyente. Según Fonrouge, "ello ocurre al producirse la situación o presupuesto de hecho, adoptado por la ley como determinante de la tributación" (1). En otras palabras, el crédito fiscal nace al producirse la situación de hecho o presupuesto del tributo al cual vincula la ley el establecimiento del gravamen. La exigencia individual del impuesto surge respecto de aquel en cuya persona se integran los requisitos legales, esto es, los elementos necesarios de la obligación tributaria. Con ello queda establecido que el crédito fiscal nace independientemente y sin actuación de circunstancias ajenas a la ley.

El crédito fiscal, por su propia naturaleza y fines, está rodeado de una serie de garantías y privilegios destinados a asegurar su cumplimiento. Teniendo en cuenta ese propósito las diversas legislaciones han establecido normas para facilitar la recaudación mediante el pro-

(1) *Giulani Fonrouge: Derecho Financiero. Volumen I, pág. 339. Editorial Depalma.*

cedimiento compulsivo, además de atribuirle una posición preeminente en relación a otros tipos de obligaciones. También se contemplan otros derechos del Fisco como acreedor, lo que en conjunto hace factible el cumplimiento oportuno y adecuado de la obligación tributaria.

Nuestra legislación no ha quedado al margen y en diversas disposiciones ha ido señalando las diferentes garantías de que disfruta el crédito fiscal, que en general son las siguientes:

- a) derecho del Fisco a imputar ciertas sumas al pago de sus créditos;
- b) derecho a solicitar apremios y a exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria;
- c) privilegio del crédito fiscal;
- d) derecho a hacerse pago con bienes del deudor; y,
- e) derecho a que se le indemnice por la mora.

Derecho a imputar ciertas sumas al pago de sus créditos

El Servicio de Impuestos Internos puede imputar de oficio cantidades que correspondan a pagos indebidos o en exceso, a título de impuestos, a la cancelación de cualquier impuesto cuyo pago esté pendiente. Para que ello ocurra y tenga cabida es necesario que concurren los siguientes requisitos, de acuerdo con el artículo 51 bis del Código Tributario:

- a) que se dicte una ley que modifique la base imponible o los elementos necesarios para determinar un tributo;
- b) que dicha ley dé lugar a la rectificación de las declaraciones ya presentadas por los contribuyentes;
- c) que como consecuencia de la rectificación de las declaraciones ya presentadas por los contribuyentes, aparezcan pagos indebidos o en exceso, a título de impuesto; y,
- d) que se encuentre pendiente el pago de cualquier impuesto del mismo período al cual correspondan las cantidades pagadas indebidamente o en exceso.

Concurriendo estos requisitos, la imputación de oficio podrá efectuarse con la sola emisión de las notas de crédito que extienda el Servicio de Impuestos Internos.

Derecho a solicitar apremios y a exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria

El Fisco, acreedor de la obligación tributaria, tiene derecho a obtener y exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria por medio del procedimiento ejecutivo establecido en el Título V del Libro III del Código Tributario. Pero también está facultado para solicitar de la Justicia Ordinaria la aplicación de apremios, con el fin

de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. Como el procedimiento ejecutivo será objeto de un análisis en el siguiente párrafo, en este punto sólo nos limitaremos a los apremios (Artículos 93 a 96 del Código Tributario).

El apremio debe entenderse no como una pena, sino como una medida coercitiva para obtener el pago de la obligación tributaria por parte del contribuyente. Es decretado por la Justicia Ordinaria y consiste en el arresto del infractor hasta por 15 días, renovables indefinidamente. No se aplica o cesa, según el caso, cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias respectivas.

El incumplimiento de la obligación tributaria propiamente tal no autoriza el apremio sino en el caso de impuestos sujetos a retención, traslado o recargo (Artículo 97 N° 11 del Código Tributario).

Previo a la aplicación del apremio es necesario apereibir al contribuyente a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable. Como tal, a juicio de la Dirección Nacional, debe entenderse uno de 10 días hábiles. El apereibimiento debe notificarse por carta certificada, por cédula o personalmente (Manual del Servicio, párrafo 5.812).

Para la aplicación del apremio el Código Tributario establece un procedimiento breve y simple, al cual debe ceñirse el Juez competente. Este citará al infractor a una audiencia y con el solo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado, pudiendo postergarlo o suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.

Privilegio del crédito fiscal

La obligación tributaria confiere al Fisco la facultad de perseguir su ejecución sobre los bienes del deudor, con el objeto de realizarlos y pagarse con lo que se obtenga de dicha realización.

El crédito del Estado, como ya se dijo, tiene una posición preeminente con relación a los demás acreedores, de manera que si el deudor no ha cubierto la deuda en tiempo y forma, el ente público acreedor tiene, frente a los demás acreedores, un derecho a ser pagado antes, una preferencia a los demás acreedores.

Este privilegio, como dice Giannini, no es sino "una simple cualidad del crédito, cuya eficacia se manifiesta tan sólo en el momento en que se trata de repartir el precio obtenido mediante la venta forzosa de los bienes del deudor" (2). Fonrouge, por su parte, señala que es "la prelación otorgada al Estado en concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del deudor" (3).

(2) A. Giannini: *Instituciones de Derecho Tributario*. Pág. 162. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1957.

(3) Fonrouge: *Obra citada*, pág. 519.

Esta preferencia es una excepción al derecho común, que de acuerdo a los artículos 2.465 y 2.469 del Código Civil, establece el principio de la igualdad entre los acreedores. De más está decir que las preferencias son de derecho estricto y sus causas son solamente el privilegio y la hipoteca.

La naturaleza del privilegio del crédito fiscal es ser de derecho público, atendiendo a que la facultad de crear privilegios para asegurar el cobro de los tributos es inherente al derecho de crear y aplicar tributos. De acuerdo con ello, las características esenciales del privilegio del crédito fiscal no son otras que tener su fundamento en la naturaleza pública y especial de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones de derecho privado, y guardar una íntima relación o conexión con el poder impositivo. Por tanto, constituye una institución de derecho público.

El crédito fiscal, de acuerdo al artículo 2.472 del Código Civil, goza de un privilegio de primera clase. Ello significa que se trata de un privilegio general, o sea, afecta a todos los bienes del deudor. Es personal, no pasa contra terceros. Se pagan en el orden enumerado (Fisco, sexto lugar) y prefiere a todos los demás créditos.

Con todo, el crédito fiscal se encontraba bastante desmedrado. Por ello se facultó al Presidente de la República para modificar el Título V del Libro III del Código Tributario, en orden a garantizar los derechos del Fisco como acreedor. (Artículo 54 de la Ley 17.416). Esta modificación debía restituir al Fisco el privilegio de primera clase establecido en el artículo 2.472 del Código Civil. El D.F.L. Nº 3 publicado en el Diario Oficial de 28 de mayo de 1971 crea un nuevo artículo 200 (salvo enmienda, el Código Tributario quedaría con dos artículos 200; el primero se refiere al privilegio y el segundo a la prescripción) que textualmente dice: "Los créditos privilegiados de la primera clase establecidos en los primeros cinco números del artículo 2.472 del Código Civil, serán los únicos que prevalecerán sobre el crédito privilegiado que el número sexto de ese artículo contempla a favor del Fisco en su calidad de acreedor de impuestos fiscales y municipales devengados".

Derecho a hacerse pago con bienes del deudor

Este derecho se encuentra establecido en el artículo 199 del Código Tributario. Puede hacerse efectivo en los casos de realización de bienes raíces en que no hayan concurrido interesados o postores a dos subastas distintas. El Abogado Provincial solicita al Juez que dichos bienes raíces sean adjudicados al Fisco, por su avalúo fiscal, pagándose al ejecutado el saldo que le resulte favorable.

Derecho a que se le indemnice por la mora

Este punto comprende dos aspectos bien definidos, como son los intereses y recargos por impuestos morosos y el pago de las costas de cobranza.

El contribuyente está afecto a un interés penal del 3% por cada mes o fracción de mes en caso de mora (por tal debe entenderse el simple retardo) en el pago del todo o parte que estuviera debiendo, de cualquier tipo de contribuciones, además de un 20% de recargo sobre dicho tres por ciento. En suma, el total de interés moratorio es del 3,6% por cada mes o fracción de mes de retardo en el pago de un impuesto. (Artículo 53, Código Tributario).

Pero también el deudor moroso, por el solo hecho de constituirse en mora, está afecto a lo que se denomina por costas de cobranza. Lo dispone así el artículo 196 del Código Tributario, recientemente modificado por el D.F.L. 3 del Ministerio de Hacienda, decreto al que ya hicimos mención. Este recargo es equivalente al 5% del monto del tributo o crédito adeudado y tiene una doble destinación: un 50% para satisfacer necesidades relacionadas con el mejoramiento de la cobranza y atención de los contribuyentes. La parte no invertida y percibida durante el año calendario se traspasa a Rentas Generales de la Nación al 31 de diciembre del año subsiguiente.

Por último el Estado, en uso de su poder sancionador, multa en ciertas ocasiones al moroso (Artículo 97 número 11, Código Tributario).

Debemos referirnos a una nueva tendencia estrechamente vinculada a la mora. Se trata de la reajustabilidad de todos los créditos fiscales y municipales. Aun cuando no es una institución permanente en nuestra legislación, ya en el artículo 46 de la Ley 17.416 se establece a manera de sanción para aquellos contribuyentes que debiendo normalizar su situación tributaria, no lo hicieron. Así, dichas deudas que debieron pagarse hasta el 31 de diciembre de 1969, y vencido el plazo para acogerse a la consolidación, deberán cancelarse reajustadas en los porcentajes que fije el Presidente de la República, los que no podrán ser superiores al 50% del aumento del índice de precios al consumidor determinado para el año 1970. De establecerse la reajustabilidad general de que hablamos, estaremos frente a un nuevo privilegio del crédito fiscal.

B) El procedimiento ejecutivo del Título V del Libro III del Código Tributario

1) Características generales

El Código Tributario estableció un procedimiento especial para el cobro de los impuestos morosos, con el fin de lograr un medio más simple y expedito que los procedimientos ordinarios y así obtener el

rápido entero de dichos recursos en arcas fiscales, dándole al contribuyente las mismas garantías y defensas. Una parte de este punto no es tan cierta, ya que como se verá más adelante, el rápido entero de los impuestos morosos en arcas fiscales no resulta con la prontitud que es deseable.

Pensamos que se trata de un procedimiento completo. Como esto es desarrollado en otro artículo de esta misma revista, no abundaremos en mayores detalles.

Como tercera característica puede mencionarse que este procedimiento es mixto; consta de una parte administrativa y una segunda judicial. Antes de la dictación del D.F.L. Nº 2, de 16 de mayo de 1968, el procedimiento era sólo judicial. En este decreto, junto con incorporarse el Departamento de Cobranza Judicial de Impuestos al Servicio de Tesorerías, se estableció el doble carácter para el cobro judicial de los impuestos morosos. La Tesorería General de la República, para determinar su alcance y perfecta ubicación, ha dividido el proceso en tres fases o etapas bien definidas (4).

Otra característica es que por regla general la ejecución es colectiva, alcanza a todos los deudores morosos de un determinado impuesto, lo que es particularmente cierto tratándose de impuesto territorial y de ciertos impuestos a la venta, a cuyo efecto se da fuerza ejecutiva a la nómina de deudores morosos. Nada obsta, sin embargo, a las ejecuciones individuales.

a) *Primera etapa o cobranza administrativa.* Es aquella que se realiza mediante el envío de cartas de apercibimiento al contribuyente en mora, como asimismo llamadas telefónicas o contactos personales, en los que se hace presente al deudor moroso su calidad de tal, señalándosele también las consecuencias que podrían derivarse en su contra si persiste en tal actitud. Esta etapa debe prepararse y llevarse a efecto desde la fecha en que venció legalmente el impuesto hasta 60 días después de esa fecha.

No obstante, nada impide que se interponga la demanda ejecutiva apenas vencido legalmente el impuesto, cuando se tema fundamentalmente que el contribuyente moroso pueda eludir la acción de la cobranza. En el hecho el plazo se estableció para evitar demoras aún mayores.

Cabe señalar que estimamos inoficiosa esta fase, ya que fuera de demandar una lamentable pérdida de tiempo, carece de efectividad. Además, en el hecho y en la práctica, se omite, probablemente por la experiencia de lo que ha sucedido en años anteriores. Es posible eliminar definitivamente la cobranza administrativa, o lo que parece más aconsejable, reducirla sólo a un plazo de gracia de corta duración,

(4) Circular Postal de la Tesorería número 19, de 30 de enero de 1969, complementada por la Circular Postal número 26, de 9 de febrero de 1970.

con lo que se ganarían más o menos dos meses en el proceso total. Esto redundaría en una mayor agilidad, en una menor distracción de recursos y en un más rápido entero en arcas fiscales de los impuestos morosos, principal finalidad de este procedimiento especial.

b) *Segunda etapa y primera fase de la cobranza judicial.* Es aquella que se realiza ante el Tesorero Comunal, quien actúa como Juez sustanciador, y que tiene por objeto despachar el mandamiento de ejecución y embargo contra los deudores morosos de impuestos y notificar, requerir y embargar a dichos deudores. Esta fase se inicia el primer día del tercer mes en mora y termina diez días hábiles después que se haya notificado, requerido y embargado a todos los deudores que aparecen en la nómina y que haya sido posible ubicar. Después veremos que en la práctica estos plazos sólo son letra muerta.

En la actualidad es el Servicio de Tesorerías el encargado por la ley del cobro de los impuestos morosos, con sus respectivos intereses y sanciones. El Tesorero General, en uso de sus facultades privativas, resolvió unificar la dirección y operación del proceso de cobranza en el Departamento Jurídico de la Tesorería General, sin perjuicio de la función normativa del Departamento de Cobranza.

c) *Tercera etapa y segunda fase de la cobranza judicial.* Terminado el proceso anterior, éste pasa a desarrollarse ante el Juez de Letras del departamento respectivo, durante el cual se procede a rematar los bienes embargados. Lógicamente esta etapa no puede tener plazos. En definitiva se verá la poca celeridad de la misma.

Como conclusión general podemos señalar que así como el procedimiento ejecutivo para el cobro de impuestos morosos es mixto (Administrativo-Judicial), en la etapa judicial se produce una doble judicatura, o lo que es lo mismo, estarían actuando dos jueces: por un lado el Tesorero Comunal, que hace las veces de sustanciador o tramitador, y el Juez de Letras, que falla las excepciones y sentencia.

2) *Desarrollo del procedimiento ejecutivo*

Ya hemos adelantado algunas ideas generales de lo que es el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias, tratado en los artículos 168 a 200 del Código Tributario. Hablamos sobre el organismo encargado de ejercitar la acción, de las etapas en que se descompone el proceso, de sus características esenciales y ahora pasaremos a ver su desarrollo. Si bien es cierto no es un estudio detallado, cosa que ya existe entre otros textos, pretende hacer resaltar sus aspectos más importantes complementados con algunas cifras. Estas arrancan de una investigación realizada en cinco tribunales de la Provincia, respecto del cobro ejecutivo de impuesto territorial seguido ante ellos.

Pasando por alto la cobranza administrativa, nos encontramos con que es presupuesto básico de todo juicio ejecutivo la existencia

de un título ejecutivo, además de que la obligación debe ser líquida, exigible y no estar prescrita la acción ejecutiva. En el presente caso se trata de un título ejecutivo especial y no es otro que las listas o nóminas de los deudores que se encuentran en mora, bajo la firma del Tesorero Comunal. Teóricamente estas nóminas se preparan una vez que ha terminado la etapa administrativa. Es interesante anotar que de todos los casos, en ninguno de ellos la etapa administrativa duró menos de siete meses e incluso en uno alcanzó a trece meses.

También se constató que el número de personas a ejecutar es sumamente elevado, si consideramos que en el año 1969 estaban afectos a impuesto territorial, en la Provincia de Concepción, 74.527 contribuyentes. Así, sólo en la Comuna de Concepción, por contribuciones del segundo semestre del año 1968, el número de personas a ejecutar fue de 6.584, elevándose el segundo semestre de 1970 a 8.510. Por su parte, en la Comuna de Talcahuano, por contribuciones del segundo semestre del año 1969, el número fue de 2.274 personas.

Esto está demostrando que por diversas causas, tales como falta de medios, dejación o simplemente incomodidad para cancelar sus impuestos, los contribuyentes caen fácilmente en mora y hacen caso omiso de las teóricas advertencias administrativas. Una solución bastante positiva sería permitir el pago de impuestos en determinados bancos, tal como sucede con las cuentas de luz y teléfonos. Con algo así se evitaría al menos el factor incomodidad producido por las largas colas y la pérdida de tiempo. Es una solución perfectamente posible en nuestra legislación ya que sólo requiere disposición del Ministerio de Hacienda (Artículo 47 del Código Tributario).

Confeccionadas las nóminas de deudores morosos, el Tesorero Comunal respectivo en su carácter de Juez sustanciador, despacha el mandamiento de ejecución y embargo. Este se dirige contra todos los deudores a la vez y no es susceptible de recurso alguno, lo último con el evidente propósito de que el deudor moroso no dilate innecesariamente el procedimiento de cobro en su contra. El Tesorero Comunal dicta una providencia para tal efecto, que estampa en la propia nómina de deudores morosos, que hace de auto cabeza del proceso (Artículo 170 del Código Tributario).

El mandamiento de ejecución y embargo debe notificarse personalmente o por cédula. Se pudo observar en algunos casos la falta de emplazamiento a los contribuyentes debido principalmente a que se notificó a una persona no propietaria del bien raíz, o bien a una persona fallecida y no a la sucesión. Aunque no ocurre con frecuencia, en lo posible debería evitarse para obviar una futura nulidad de la subasta.

Hecho el requerimiento de pago, el artículo 176 del Código Tributario permite al ejecutado oponerse a la ejecución ante la Tesorería Comunal respectiva dentro del plazo de diez días hábiles y siempre que se funde en las excepciones de pago de la deuda, prescripción o no empecer el título al ejecutado. De los datos obtenidos queda de

manifiesto que los contribuyentes no hacen uso de este derecho, ya que en ninguno de los procesos se interpusieron excepciones, lo que fue debidamente certificado por el Tesorero Comunal. Al parecer la mayoría de ellos se limitó a cancelar la deuda correspondiente, de manera que a su respecto no prosiguiera la ejecución. Así, por ejemplo, en el Cuarto Juzgado de Letras de Mayor Cuantía de Concepción, por contribuciones de bienes raíces del segundo semestre del año 1968, de una nómina inicial de 6.584 deudores, la ejecución prosiguió sólo respecto de 578. Por su parte, en el Segundo Juzgado de Letras de Talcahuano, por contribuciones de bienes raíces del segundo semestre del año 1969, la cifra disminuyó de 2.274 a 835 deudores, mientras que en la causa que se sigue ante el Segundo Juzgado de Letras de Concepción, por contribuciones del segundo semestre de 1970, de un número inicial de 8.510 personas a ejecutar, el procedimiento siguió adelante sólo respecto de 1.020 deudores.

Terminados estos trámites el expediente es remitido al Juez de Letras de Mayor Cuantía del departamento en que se encuentre la Tesorería que ordenó el requerimiento y embargo. Este tribunal es quien debe fallar las excepciones.

No habiendo oposición del ejecutado, o habiéndola ya, se encontrare ejecutoriada la resolución que le niega lugar, la subasta de los bienes raíces es decretada por el Juez de la causa a solicitud del respectivo Abogado Provincial. Esta solicitud (formulario tipo) contiene las bases del remate y que normalmente son: valor de adjudicación mínimo dos tercios del avalúo; pago al contado; venta ad-corpus y caución para poder participar en el remate por un 10% del mínimo.

A continuación se procede a la publicación de dos avisos en un periódico del departamento o de la cabecera de la provincia, en los que se anuncian el día y hora del remate, además de las bases del mismo. El primero de dichos avisos debe publicarse a lo menos con quince días de anticipación a la subasta (Artículo 489 del Código de Procedimiento Civil). Es interesante señalar que el hecho de no cumplirse con este plazo es causal para pedir la nulidad de remate, tal como ocurrió en el Tercer Juzgado de Letras de Concepción, por contribuciones del segundo semestre del año 1969, en que siete ejecutados se basaron en ello obteniendo la nulidad pedida. En otra causa el Abogado Provincial se vio en la necesidad de solicitar nueva fecha para el remate debido a que no se iba a cumplir con el plazo exigido.

Con todo, mientras llega el día del remate e incluso ese mismo día, muchos de los contribuyentes, para evitar problemas posteriores, cancelan lo adeudado. Esto hace disminuir considerablemente el número de propiedades que finalmente son sacadas a remate. Así, por ejemplo, en uno de los casos analizados el número de personas a ejecutar era de 6.584; prosiguió la ejecución respecto de 578 y el número de propiedades sacadas a remate fue sólo de 57 (Cuarto Juzgado de Letras de Concepción; contribuciones de bienes raíces segundo semestre 1968). En las demás causas las cifras variaron de

2.274 a 735, sacándose a remate 34 propiedades y de 8.510 a 1.020, subastándose 44 (Segundo Juzgado Talcahuano, contribuciones segundo semestre 1969 y Segundo Juzgado Concepción, contribuciones segundo semestre 1970, respectivamente).

Efectuados los remates se pudo comprobar que en ninguno de los casos se adjudicaron todos los bienes raíces. Si a esto agregamos que entre el 60 y el 70%, el mínimo del precio de adjudicación son los dos tercios del avalúo y que el número de remates anulados es bastante subido (fluctúa de un 20 a un 50%), es fácil deducir que el Fisco no satisface plenamente la pretensión de cobrar sus créditos, por lo menos en la parte que se refiere a remates. No hay que olvidar que una gran cantidad de deudores cumple su obligación mientras avanza el procedimiento, lo que constituye un aspecto positivo del mismo.

Un aspecto interesante es la nulidad de los remates intentada por los contribuyentes. Se pudo observar, en un primer caso, que de nueve propiedades adjudicadas, tres ejecutados intentaron la nulidad del remate fundándose en la falta de emplazamiento y en el pago de la deuda. Resultado: los tres remates fueron anulados. En una segunda causa, de 19 propiedades adjudicadas se intentó la nulidad de diez remates, fundándose ocho en la falta de emplazamiento, siete en el pago de la deuda, siete en el no cumplimiento de los plazos en los avisos de los periódicos y seis en que no se respetó el mínimo de las posturas. Los diez remates fueron anulados. En los otros tres juicios ocurrió algo similar.

Resalta el hecho de que en todos los remates dejados sin efecto se trataba de bienes que nunca debieron ser subastados. Evitarlo es difícil, ya que como se trata de tantos deudores no siempre será determinable la persona que debe ser notificada, como también los innumerables casos en que los contribuyentes cancelan su deuda minutos antes del remate, lo que evidentemente ni alcanza a llegar a conocimiento del Juez. Las otras causales de nulidad son fáciles de evitar, dependiendo únicamente de quienes tienen la obligación de dirigir el proceso.

Sólo nos queda hacer una última pregunta. ¿Se justifica realmente la existencia de este procedimiento ejecutivo especial o bastaría emplear el del Código de Procedimiento Civil? La respuesta no puede ser sino afirmativa pero bajo ciertas salvedades.

Evidentemente, y así ha quedado demostrado, el procedimiento del Título V del Libro III del Código Tributario no tiene como característica la celeridad esperada por el legislador. En ese caso parecería más aconsejable utilizar el procedimiento del C.P.C., pero no hay que dejar de tener presente que se presentarían las mismas trabas que impiden una mayor rapidez en la tramitación, como por ejemplo, el excesivo número de deudores. También se harían sentir los problemas propios del juicio ejecutivo del C.P.C., como son los recursos contra el mandamiento de ejecución y embargo, gran número de excepciones

que se conceden al deudor, mayor número de avisos en los periódicos, problemas que fueron suprimidos del procedimiento del Código Tributario. En general, este último está bien concebido, aun cuando se impone una revisión y una adecuación conforme a la experiencia adquirida, única manera de lograr los objetivos perseguidos.
