

Acción Ejecutoria de la Deuda Tributaria

Edgar Barnichta Geara (Ene 2024)

Aunque en el año 2021 escribimos un artículo sobre este tema, entendemos que es importante volver a tratar el mismo con nuevas ideas.

I.- Determinación de la Obligación Tributaria.

A) La Obligación Tributaria. Definición.

De acuerdo con la Constitución de la República es un deber esencial de los particulares contribuir con las cargas e inversiones públicas a través del pago de impuestos. Esta obligación de pagar los impuestos adeudados es lo que se conoce como obligación tributaria.

B) El Acto de Determinación de la Obligación Tributaria.

Para saber cuánto debe un contribuyente pagar de impuestos, primero hay que determinar esa deuda mediante el procedimiento que la ley señale. En este sentido, el artículo 64 del Código Tributario expresa que la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

En palabras sencillas podría decirse que la determinación es el acto del Fisco que dice si un contribuyente tiene o no impuestos a pagar y en tal caso cuánto debe pagar y por qué concepto.

C) El Acto de Determinación es un Acto Administrativo.

1) Definición de Acto Administrativo.

Dispone el artículo 8 de la Ley No107-13, de Procedimiento Administrativo, que “Acto Administrativo es toda declaración unilateral de voluntad, juicio o conocimiento realizada en ejercicio de función administrativa por una Administración Pública, o por cualquier otro órgano u ente público que produce efectos jurídicos directos, individuales e inmediatos frente a terceros.”

Según el Tribunal Constitucional, la doctrina define los actos administrativos como el instrumento que le permite a la administración pública, en el ejercicio de su potestad administrativa, el manejo de los intereses públicos, manifestar su voluntad, deseo, conocimiento o enjuiciamiento que incide sobre situaciones subjetivas. En el ámbito administrativo dominicano, se considera como acto administrativo la manifestación de la voluntad unilateral de la administración, que tiene efectos particulares o generales capaces de producir consecuencias o modificaciones jurídicas. (Sentencia TC/0009/15, de fecha 20 de febrero del 2015)

2) La Jurisprudencia. Una Determinación de Oficio es un Acto Administrativo.

Como ut supra se indicó el acto administrativo hoy recurrido es la Resolución de Reconsideración No.767-2017, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), consistente en una Determinación oficiosa por alegadas Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, declaraciones IR-I7 dejadas de efectuar, períodos enero-diciembre del ejercicio fiscal 2013, ascendentes a RD\$33,664,227.20.” (Sentencia TSA No.0030-03-2019-SSSEN-00191, del 26 de junio del 2019)

II.- Ejecutoriedad del Acto Administrativo.

A) Ley 107-13. Según los artículos 10 y 11 de la Ley 107-13, sobre Procedimiento Administrativo, el acto administrativo es ejecutorio de pleno derecho desde que se emite y solo se suspende su ejecución si un tribunal lo decide o lo revoca. En efecto, esta ley dispone lo siguiente:

1) Artículo 10. Presunción de Validez. Todo acto administrativo se considera válido en tanto su invalidez no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional de conformidad a esta ley.

2) Artículo 11. Efectos de los actos administrativos. Los actos administrativos válidamente dictados, según su naturaleza, serán ejecutivos y ejecutorios cuando se cumplan sus condiciones de eficacia, en los términos de la ley.

Lo anterior podría interpretarse en el sentido de que la simple emisión por parte del Fisco del acto administrativo conocido como determinación de la deuda tributaria, es suficiente para ser ejecutorio contra el contribuyente, aún sin necesidad de que dicha

supuesta deuda sea o no conocida y juzgada por un tribunal imparcial e independiente del Poder Judicial.

B) Código Tributario. Sin embargo, en materia tributaria el Código Tributario establece que no basta con un simple acto administrativo del Fisco para ejecutar una deuda, sino que la deuda tributaria sólo puede ejecutarse cuando exista un título ejecutorio, señalando en su artículo 97 que “constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente. También constituyen títulos ejecutorios, los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales,” En este sentido, el artículo 96 del mismo expresa que “la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.”

C) Jurisprudencias.

1) Presunción de Legitimidad.

Según distintas sentencias del Tribunal Constitucional y de la Suprema Corte de Justicia, los actos administrativos disfrutan de presunción de legitimidad, es decir que se presumen válidos hasta que se demuestre lo contrario. Vemos:

a) **Las Resoluciones emitidas por los Organismos Públicos están Investidas de la Legitimidad que se le reconoce a los Actos emanados de toda Autoridad Pública.** En ese mismo orden, procede aseverar que las resoluciones emitidas por tales organismos poseen una singular fuerza jurídica y, por tanto, siempre han de estar investidas de la legitimidad que se le reconoce a los actos emanados de toda autoridad pública, en razón de que se da por sentado que ésta, por lo general, actúa en el marco de las potestades que la ley le atribuye, cuidando no incursionar en áreas que escapen a su órbita competencial. (Sentencia TC/0242/13, de fecha 29 de noviembre del 2013)

b) **Legalidad del Acto Administrativo.** (Ver en Acto Administrativo y en Pruebas la Sentencia Primera Sala TSA No.030-2017-SEN-00393, del 28 de diciembre del 2017 y Sentencia TSA No.030-02-2018-SEN-00238, de fecha 30 de julio del 2018)

c) **Presunción de Legalidad del Acto Administrativo cuando se cumplen sus condiciones de Eficacia, en los términos de la Ley.** La declaración de deuda dictada por un ente de la Administración Pública, conforme a ley que rige la materia, se realiza mediante un acto administrativo, teniendo dicho acto la

particularidad de presunción previa de legalidad, obligatoriedad y ejecutoriedad, siendo la presunción de legalidad (*juris tantum*) de que se encuentra investido un acto administrativo el hecho que hace sobrada la necesidad de un referimiento jurisdiccional de dicho acto administrativo. En tal sentido, la referida ley núm.107-13 dispone: Artículo 11. Efectos de los actos administrativos. Los actos administrativos válidamente dictados, según su naturaleza, serán ejecutivos y ejecutorios cuando se cumplan sus condiciones de eficacia, en los términos de la ley. (Sentencia TC/0235/17, de fecha 19 de mayo del 2017)

d) Los Actos dictados por la Administración gozan de Presunción de Legalidad. 10.- ...Que en efecto, los actos dictados por la Administración gozan de una presunción de legitimidad, conforme a la cual se estima que los mismos, se encuentran apegados a derecho hasta que no se demuestre lo contrario, de ahí que, para contrarrestar sus efectos corresponderá al recurrente producir la prueba en contrario de esa presunción. (Sentencia TSA No.030-02-20 18-SSSEN-00238, de fecha 30 de julio del 2018)

e) Los Actos de la Administración gozan de una Presunción de Legitimidad de estar apegados al Derecho. Corresponde al Accionante probar lo Contrario. (Ver en Acto Administrativo la Sentencia SCJ No.831, de fecha 15 de noviembre del 2017)

2) Ejecutoriedad de la Determinación de la Deuda.

Sin embargo, en materia tributaria en el año 2018 el Tribunal Constitucional arrojó luz sobre el tema de la ejecutoriedad de pleno derecho del acto de determinación de la obligación tributaria, al señalar que el inicio del cobro coactivo de la deuda tributaria solo procede si el crédito tributario es cierto (firme), líquido y exigible. Veamos:

“10.23- Y es que la labor de tutela de los órganos judiciales ha sido efectiva y su jurisprudencia así lo ha corroborado cuando, en efecto, las actuaciones de la administración tributaria han sido objeto de control jurisdiccional, como se observa a continuación: Considerando, que como consecuencia de lo anterior la ejecución o persecución del cobro en el presente caso no procede en razón de que como este tribunal no se ha pronunciado sobre el fondo, el crédito no es cierto, líquido y exigible; asimismo tal y como lo indica la propia recurrente la administración tributaria no corre ningún riesgo en el cobro del impuesto requerido, si hubiere lugar a ello, ya que se trata de una empresa de reconocida solvencia económica, por lo que el tribunal entiende que no proceden las medidas cautelares llevadas a cabo por la administración tributaria.10.24 El mismo argumento aplica respecto de la argüida

inconstitucionalidad de los artículos 99, 111, 115 y 116 del Código Tributario, que se refieren en realidad a la segunda fase del proceso de cobro, esto es, a la fase en la que se produce el cobro coactivo. Aquí se faculta a la administración tributaria a trabar embargo ejecutivo y se establece un procedimiento de oposición que permite al deudor impugnar el referido procedimiento ejecutivo. 10.25 Como hemos podido observar, de conformidad con esos textos la acción ejecutoria se inicia en perjuicio del deudor por parte del ejecutor administrativo, previo mandamiento de pago, pudiendo el embargado oponerse a la ejecución ante el mismo ejecutor administrativo, dentro del plazo de cinco días contados a partir de la notificación del referido mandamiento, tal y como dispone el artículo 91. 10.26 El cobro coactivo -al igual que el cobro persuasivo- a cargo de la propia administración tributaria, tiene como objeto solucionar los problemas de cobro; sin embargo, su realización jamás debe obviar los controles necesarios para que sean resguardados los derechos de los contribuyente, esto es: 1) que se haya comunicado el título ejecutivo en el cual se dispone la deuda; 2) que se haya agotado un proceso de cobro persuasivo; 3) que se trate de un crédito cierto, líquido y exigible; 4) que se haya realizado una intimación y mandamiento de pago previo y 5) que dicha actividad pueda ser objeto de control jurisdiccional. 10.27 Es oportuno hacer un paréntesis para aclarar que, cuando hablamos de un crédito cierto, líquido y exigible, nos referimos al crédito que, ante una controversia, ya ha sido determinado por la jurisdicción contencioso tributaria, agotados los recursos administrativos correspondientes. Esto significa que para poder ejercer las facultades ejecutorias -fase de cobro coactivo- que le ha reconocido el legislador -en aquellos casos en que el contribuyente impugna la deuda-, la administración precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa juzgada. Así lo ha venido estableciendo la jurisprudencia nacional, al considerar que “como consecuencia de lo anterior la ejecución o persecución del cobro en el presente caso no procede en razón de que como este tribunal no se ha pronunciado sobre el fondo, el crédito no es cierto, líquido y exigible; asimismo y tal y como lo indica la propia recurrente la administración tributaria no corre ningún riesgo en el cobro del impuesto requerido, si hubiere lugar a ello, ya que se trata de una empresa de reconocida solvencia económica, por lo que el tribunal entiende que no proceden las medidas cautelares llevadas a cabo por la administración tributaria.” 10.28 Nuestra normativa legal prevé todos esos criterios, tal y como se observa en la lectura de los artículos 91 y siguientes del Código Tributario.” (Sentencia Tribunal Constitucional No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

Esta sentencia emitida por el Tribunal Constitucional es clara y contundente al establecer los requisitos esenciales para dar inicio al procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, que son los siguientes:

- la deuda;
- a) Que se haya comunicado el título ejecutivo en el cual se dispone
 - b) Que se haya agotado un proceso de cobro persuasivo;
 - c) Que se trate de un crédito cierto, líquido y exigible;
 - d) Que se haya realizado una intimación y mandamiento de pago previo; y,
 - e) Que dicha actividad pueda ser objeto de control jurisdiccional.
 - f) Que un crédito es cierto, líquido y exigible cuando en una controversia el crédito ya ha sido determinado por la jurisdicción contencioso tributaria, agotados los recursos administrativos correspondientes.
 - g) Que para iniciar el cobro coactivo la administración precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa juzgada.

Posteriormente el Tribunal Superior Administrativo siguió estos lineamientos y señaló que la Acción Ejecutoria procede cuando se trate de Créditos Tributarios Líquidos y Exigibles, que consten en Título que tenga Fuerza Ejecutoria. Que efectuando una interpretación combinada del contenido del artículo 57 párrafo II y el artículo 96, con la notificación de la Resolución que decide el recurso del contribuyente o responsable, quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, bajo esa premisa la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, por tanto de allí se desprende la certeza del crédito y su exigibilidad. (Sentencia TSA 0030-03-2019-SEN-00065, de fecha 28 de febrero del 2019)

3) Las Sentencias del Tribunal Constitucional Obligan a Todos.

Es preciso señalar que las decisiones del Tribunal Constitucional son obligatorias para todos y deben ser observadas por todos los poderes públicos, incluyendo los tribunales y la administración Tributaria. En efecto, la Ley No.137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, establece en su artículo 31 lo siguiente: **“Artículo 31.- Decisiones y los Precedentes.** Las decisiones del Tribunal Constitucional son definitivas e irrevocables y constituyen precedentes vinculantes para los poderes públicos y todos los órganos del Estado.”

III.- Cómo Debe Ser?

A) Desde el Punto de Vista de las Leyes Actuales.

Autonomía dogmática del Derecho Tributario. La ley tributaria tiene sus propias normas y no debe sujetarse a otras ramas del derecho, ya sea el civil, comercial o administrativo aunque en algún momento estas puedan servir como derecho supletorio.

El Derecho Tributario encuentra sus propias normas principalmente en el Código Tributario. Por tanto, entiendo que no todas las disposiciones de la Ley 107-13, sobre Procedimiento Administrativo, son aplicables en materia tributaria.

Esta última opinión parece ser la misma que tuvo el Tribunal Constitucional al emitir su Sentencia No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018, antes indicada.

B) Puede Modificarse el Código Tributario para que la Determinación sea Ejecutoria desde su Emisión?

La pregunta que hay que hacerse es si sería constitucional una ley que llegue a modificar el Código Tributario actual para establecer que el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria es firme, exigible y ejecutorio desde el momento en que se emite, sin necesidad de una sentencia judicial. Para responder a esta interrogante hay que analizar lo siguiente:

1) Convención Americana de Derechos Humanos.

La Convención Americana de Derechos Humanos, de la cual la república Dominicana es signataria y fue ratificada por nuestro Congreso Nacional, establece en su artículo 8, numeral 1), que “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

2) Constitución de la República.

El artículo 69 de la Constitución expresa que “Toda persona, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tiene derecho a obtener la tutela judicial efectiva, con

respeto del debido proceso que estará conformado por las garantías mínimas que se establecen a continuación: 1) El derecho a una justicia accesible, oportuna y gratuita; 2) El derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley; 3) El derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable; 4) El derecho a un juicio público, oral y contradictorio, en plena igualdad y con respeto al derecho de defensa; 10) Las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

En base a lo anterior, es cuestionable si podría emitirse una ley que le permita a la Administración Tributaria dictar un acto administrativo ejecutorio de pleno derecho, que condene a un contribuyente a pagar una supuesta deuda de impuestos, y que ese acto administrativo tenga características de Firme y Exigible, sin que esa supuesta deuda sea conocida y juzgada por un tribunal imparcial e independiente y sin el cumplimiento de un debido proceso.

Debemos recordar que desde que el momento en que el acto administrativo tiene fuerza de acto ejecutoria ya el Fisco puede embargar y vender los bienes del contribuyente y cobrarse su supuesta deuda. Y yo me pregunto: qué sucederá si el Fisco vende mi empresa o casa para cobrar una supuesta deuda y luego el tribunal decide que dicho cobro era improcedente y anula el referido acto administrativo de determinación de deuda? Pues nada: perdí mi empresa o mi casa de manera injusta y lo más que podría hacer es demandar al Estado en reembolso de lo embargado, sabiendo que el Estado es inembargable. Sería esto hacer justicia?

C) Y Si la Ley 107-13 se Aplicara por Encima del Código Tributario?

Tal y como se dijo, el artículo 10 de la Ley 107-13, sobre Procedimiento Administrativo, consigna que existe una presunción de validez del acto administrativo, lo que significa que no solo corresponde al administrado la prueba de su ineficacia por incumplimiento de sus requisitos de validez, sino que el mismo “se considera válido en tanto su invalidez no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional”.

Esto implica que un acto administrativo tiene fuerza ejecutoria desde el momento mismo de su dictamen hasta que el momento en que sea declarado nulo o suspendida su ejecutoriedad o revocado por una autoridad administrativa o judicial.

Recordemos que la Ley No.107-13, de Procedimiento Administrativo del año 2013, fue posterior a la Ley No.11-92 del año 1992 (Código Tributario), y que en su artículo 62 dispuso que “A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quedan derogadas todas las disposiciones contenidas en leyes generales o especiales que le sean contrarias.”

En este sentido, podría interpretarse que una ley posterior (Ley 107-13) deroga una anterior (Código Tributario) y que por ende el artículo 10 de la Ley No.107-13, sobre la ejecutoriedad inmediata del acto administrativo, tiene aplicación por encima del artículo 96 del Código Tributario que exige que para poder ejecutarse el acto de determinación tiene que ser Firme, Líquido y Exigible. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no lo entendió así en su Sentencia No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018.

No obstante, cabe preguntarse qué sucedería si el Tribunal Constitucional hubiese fallado de manera distinta y hubiese entendido que la Ley No.107-13 debe aplicarse por encima del Código Tributario y que por tanto el acto de determinación tiene ejecutoriedad inmediata desde su dictamen y sin necesidad de un fallo judicial? Por nuestra parte entendemos que lo siguiente:

- 1) El Fisco podría de inmediato embargar y vender los bienes del supuesto deudor tributario, a menos que el interesado acuda al Tribunal Contencioso Administrativo y ante una solicitud de medida cautelar, dicho tribunal suspenda la ejecución de ese embargo o venta, antes de que el Fisco lo haya vendido.

- 2) En la práctica entendemos que esto podría ser muy perjudicial para el país, pues es muy cierto que los funcionarios y empleados del Fisco emiten constantemente actos de determinación de obligación tributaria con muchos errores, defectos, ilegalidades y atrocidades, lo cual se constata con la gran cantidad de fallos revocatorios que se emiten en reconsideración y en el Tribunal Contencioso. Además, es muy posible que el Fisco aplique esta ejecutoriedad de forma selectiva, es decir solo contra algunos contribuyentes.

- 3) Nada impide que aún embargado o con sus bienes vendidos el interesado acuda al tribunal a defender sus derechos y tratar de anular el acto de determinación si lo considera contrario a la ley o injusto.

- 4) Si el Fisco vendió los bienes del supuesto deudor, del fruto de esa venta se cobraría su deuda tributaria.

5) Si el Fisco vendió los bienes del supuesto deudor, pero luego el tribunal falla en favor del contribuyente, además de haberle causado un daño injusto, abusivo e irreparable al contribuyente, entonces el Fisco debería reembolsarle al contribuyente, a su valor real de mercado, el monto de los bienes embargados y vendidos, más los intereses dejados de percibir más el lucro cesante. Sin embargo, esto no solo sería un proceso largo y complicado, sino que también resulta que el Estado es inembargable y por tanto estamos ante una deuda difícil de reembolsar.

De nuestra parte entendemos que nuestro país aún no está preparado para que en materia tributaria se le otorgue un poder tan grande al Fisco, como sería considerar que los actos administrativos de determinación de una supuesta deuda tributaria tienen fuerza ejecutoria similar a una sentencia de un tribunal judicial imparcial e independiente.

Asimismo, no existe ninguna razón para que el Fisco deba actuar con tanta urgencia de cobrar por la fuerza una supuesta deuda aún no confirmada por un tribunal, cuando en realidad puede garantizar el cobro de esa deuda mediante la adopción de muchas medidas conservatorias que puede ejecutar sobre dichos bienes.

En síntesis, no se trataría de garantizar el cobro de una deuda tributaria, sino de acelerar el cobro de una supuesta deuda, aún no real ni firme ni irrevocable, sino posible.