

La Acción Ejecutoria del Crédito Tributario por Parte de la DGII

I.- Procedimiento de Determinación de la Deuda Tributaria.

A) Determinación de la Deuda: El Artículo 66 del Código Tributario dispone reglas sobre la Determinación de Oficio por la Administración Tributaria, al señalar lo siguiente:

“Artículo 66. Dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

1. Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria.
2. Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables.
3. Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.”

B) Notificación al Contribuyente de la Determinación de la Deuda Tributaria.

Una vez que el fisco ha procedido a determinar la obligación tributaria del contribuyente o responsable de la deuda, debe notificarle la misma para que este pague la deuda o interponga contra ella los recursos administrativos y judiciales que permite la ley.

En este sentido, el Artículo 55 del Código Tributario, modificado por Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, establece lo siguiente:

“Artículo 55. Las notificaciones de la Administración Tributaria se practicarán entregando personalmente, por telegrama, correspondencia certificada con aviso de recibo, por constancia escrita o por correo electrónico, fax o cualquier otro medio electrónico de comunicación que establezca la Administración con el contribuyente. En los casos de notificaciones escritas, las mismas se harán por delegado de la Administración a la persona correspondiente o en el domicilio de ésta.

Edgar Barnichta Geara

Párrafo I. Las notificaciones que se realicen de manera directa o personal por funcionario actuante o alguaciles ministeriales, se practicarán entregando personalmente al notificado o en su domicilio, copia íntegra de la resolución, acto o documento de que se trate, dejando constancia del día, hora y lugar en que se practicó la notificación, así como el nombre de la persona que la recibió.

Párrafo II. En caso de que la persona a ser notificada se niegue a recibir dicha notificación, el funcionario actuante de la Administración Tributaria levantará un acta dando constancia de dicha circunstancia y dejará en el sitio una copia del acta levantada, lo cual valdrá notificación.

Párrafo III. Las notificaciones realizadas por el funcionario actuante, así como las realizadas por telegrama, correo electrónico, fax, o cualquier otro medio electrónico, producirán los mismos efectos jurídicos que las practicadas por los alguaciles o ministeriales.

Párrafo IV. La Administración Tributaria, podrá establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles citaciones, notificaciones y otras comunicaciones en relación a sus obligaciones tributarias, o comunicaciones de su interés, cuando correspondan. En los casos de cambio de la dirección electrónica en Internet del contribuyente, el mismo deberá de comunicarlo a la Administración en el plazo establecido en el Artículo 50 de este Código Tributario. El incumplimiento de este deber formal, será sancionado de conformidad al Artículo 257 de la presente ley.”

II.- Recursos en contra de la Determinación de la Deuda Tributaria.

El Código Tributario Dominicano consagra los siguientes recursos en sede administrativa y en sede judicial en contra de la determinación de la deuda tributaria hecha por la Administración Tributaria. Veamos:

A) Recurso de Reconsideración.

Se trata de un recurso que se interpone en sede administrativa, ante el mismo órgano que emitió el acto de determinación de la deuda tributaria, es decir ante la misma Dirección General de Impuestos Internos. Mediante este recurso se le solicita a la misma autoridad que emitió el acto contra el cual se recurre, que proceda a revisar o reconsiderar la decisión que adoptó al emitir la determinación de oficio.

En este sentido el artículo 57 del Código Tributario establece lo siguiente:

Edgar Barnichta Geara

“Artículo 57. Los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciese de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión. Esta solicitud deberá hacerse por escrito dentro de los treinta (30) días (Ver Ley 107-13) siguientes al de la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión y deberá contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones.

En los casos en que el Recurso haya sido incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de treinta (30) días para la ampliación del mismo.

Párrafo I: (Agregado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII). La interposición de este recurso suspende la obligación de efectuar el pago de impuestos y recargos determinados, hasta que intervenga decisión sobre el mismo. La diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código.

Párrafo II: (Agregado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII). Con la notificación de la Resolución que decide el recurso el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código. La Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.”

Debido a la importancia que reviste el antes señalado Párrafo II del artículo 57 sobre el momento en que la Dirección General de Impuestos Internos puede legalmente proceder a iniciar el cobro coactivo de la deuda, más adelante procederemos a analizar el mismo con detalles.

B) Recurso Jerárquico.

Originalmente consignado en el artículo 62 del Código Tributario, fue derogado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, y consistía en que en contra del fallo o decisión que se adoptara en un recurso de reconsideración, el interesado podía interponer un nuevo recurso en sede administrativa, pero esta vez por ante el Ministerio de Hacienda, en su calidad de superior jerárquico de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

C) Recurso Contencioso Tributario.

Se trata de un recurso judicial que se interpone ante el Tribunal Contencioso Tributario (TCT), que en la actualidad es ejercido por el Tribunal Superior Administrativo (TSA). Al ser un recurso judicial el asunto por primera vez se conoce ante una autoridad distinta de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y por lo tanto por primera vez el caso adquiere las siguientes principales características:

1) El caso es conocido, juzgado y fallado por un tribunal independiente e imparcial, en el cual las partes litigantes actúan como iguales en el proceso, vale decir un tribunal independiente de la DGII y del contribuyente.

2) Ambas partes litigiosas actúan en un plano de igualdad jurídica y no como ocurre en el Recurso de Reconsideración en el cual la DGII emite el acto que se impugna o recurre y luego es la propia DGII quien lo reconsidera, es decir que no actúa con imparcialidad.

3) Al ser un tribunal independiente e imparcial, donde las partes actúan en igualdad judicial, se respeta el debido proceso de ley consignado en la Constitución.

Sobre este particular, el Artículo 139 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, expresa lo siguiente:

“Artículo 139. Del Recurso Contencioso Tributario.

A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todo contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá imponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece la Ley 11-92, de fecha 16 de mayo de 1992 (Código Tributario de la República Dominicana), contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, el cual deberá ser conocido en un plazo no mayor de 30 (treinta) días (Ver Ley 107-13), a partir del cual quedará abierto el recurso en el Tribunal Contencioso Administrativo.

Edgar Barnichta Geara

b) Que emanen de la administración o de los órganos administradores de impuestos, en el ejercicio de aquellas de sus facultades que estén reguladas por las leyes, reglamentos o decretos.

c) Que constituyan un ejercicio excesivo desviado de su propósito legítimo, de facultades discrecionales conferidas por las leyes tributarias, los reglamentos, normas generales, resoluciones y cualquier tipo de norma de carácter general aplicable, emanada de la administración tributaria en general, que le cause un perjuicio directo.”

D) Recurso de Casación.

El artículo 176 del Código Tributario permite el Recurso de Casación ante la Suprema Corte de Justicia en contra de las sentencias emitidas por el Tribunal Superior Administrativo, al disponer lo siguiente:

“Artículo 176. Del Recurso de Casación.

Las sentencias del Tribunal Superior Administrativo serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya.”

Por su parte, la Ley No.491-08, promulgada el 19 de diciembre del 2008, modificó el artículo 12 de la Ley de Casación No.3726, sobre Procedimiento de Casación, consignando que la simple interposición de un recurso de casación suspende de inmediato y de pleno derecho la ejecución de la decisión impugnada, en este caso cualquier sentencia emitida por el Tribunal Superior Administrativo. En efecto, este artículo expresa lo siguiente:

“Artículo 12.- El recurso de casación es suspensivo de la ejecución de la decisión impugnada. Sin embargo, las disposiciones del presente artículo, no son aplicables en materia de amparo y en materia laboral.”

III.- Condiciones Esenciales para Iniciar el Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria.

Bajo el título “Sección, Del Mandamiento de Pago y Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria”, el Código Tributario establece lo siguiente:

“Artículo 91. De la Acción Ejecutoria. El Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague

Edgar Barnichta Geara

el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.”

“Artículo 92. Contenido del Requerimiento de Pago. El requerimiento de pago contendrá:

- a) Individualización del deudor.
- b) Referencia a título ejecutorio en que conste la deuda tributaria y monto de ésta, incluyendo deuda principal, recargos, intereses, costas y gastos causados a la fecha.
- c) Plazo para el pago o para oponer excepciones.
- d) Apercibimiento de proceder al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

Párrafo I. Este requerimiento deberá ser encabezado con una copia del título ejecutorio que hubiere sido emitido, en lo que respecta al ejecutado.

Párrafo II. El requerimiento se notificará en una de las formas establecidas en la Sección IV del capítulo anterior.”

“Artículo 94. Se exigirá el pago de la obligación tributaria incumplida, así como de las sanciones pecuniarias por mora, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cual se registrará por las normas de esta Sección. El presente procedimiento deberá aplicarse a los impuestos que administra y aplica la Dirección General de Impuestos Internos, excepción hecha de los de Aduanas.”

“Artículo 96. La acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.”

“Artículo 97. Constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente.

Párrafo. También constituyen títulos ejecutorios, los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.”

“Artículo 98. El Certificado de Deuda contendrá: el nombre y domicilio del deudor; el período a que corresponde; origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso; número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere; referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

Edgar Barnichta Geara

Párrafo. El Certificado de Deuda podrá incluir varios deudores morosos sin que por ello el título pierda su naturaleza y efectos jurídicos.”

De acuerdo con las disposiciones legales antes indicadas, para que el Fisco pueda iniciar el cobro coactivo de la deuda tributaria deben cumplirse las siguientes condiciones esenciales:

1) **Crédito Líquido y Exigible:** La existencia de un crédito tributario que reúna las características de líquido y exigible (Art.96).

2) **Certificado de Deuda:** Que luego de existir un crédito tributario líquido y exigible que tenga fuerza ejecutoria, el Fisco emita un título ejecutorio denominado el Certificado de Deuda (Arts.96 y 97). Por su parte el artículo 98 de este Código Tributario señala que el Certificado de Deuda contendrá lo siguiente:

- a) El nombre y domicilio del deudor;
- b) El período a que corresponde; origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso;
- c) El número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere;
- d) Referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

3) **Requerimiento o Mandamiento de Pago:** Una vez emitido el Certificado de Deuda el Fisco le notificará al deudor un mandamiento de pago para que en el plazo de 5 días pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes (Art.91). Según el artículo 92 este requerimiento o mandamiento de pago contendrá lo siguiente:

- a) Individualización del deudor.
- b) Referencia a título ejecutorio en que conste la deuda tributaria y monto de ésta, incluyendo deuda principal, recargos, intereses, costas y gastos causados a la fecha.
- c) Plazo para el pago o para oponer excepciones.
- d) Apercibimiento de proceder al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

El párrafo I del artículo 92 del Código Tributario señala que este requerimiento o mandamiento de pago deberá ser encabezado con una copia del título ejecutorio (Certificado de Deuda) que hubiere sido emitido.

IV.- Títulos Ejecutorios Válidos para Iniciar el Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria.

De acuerdo con las leyes, tanto comunes, o de procedimiento civil, como tributarias, el cobro coactivo de una deuda solo puede iniciarse cuando exista un título ejecutorio. Podríamos decir que un título ejecutorio es un documento que de acuerdo con la ley tiene la suficiente y plena capacidad jurídica para exigir por las fuerzas el cumplimiento de una obligación.

El Código Tributario reconoce como títulos ejecutorios el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria y también los otros títulos ejecutorios reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales. Veamos:

“Artículo 96. La acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.”

“Artículo 97. Constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente.

Párrafo. También constituyen títulos ejecutorios, los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.”

A) Títulos Ejecutorios Reconocidos por la Ley Procesal Común.

En la República Dominicana la Ley Procesal Común es el Código de Procedimiento Civil, en cuyo artículo 545 se establece lo siguiente:

“Artículo 545.- (Modificado por la Ley 679 del 23 de mayo de 1934). Tienen fuerza ejecutoria las primeras copias de las sentencias y otras decisiones judiciales y las de los actos notariales que contengan obligación de pagar cantidades de dinero, ya sea periódicamente o en época fija; así como las segundas o ulteriores copias de las mismas sentencias y actos que fueren expedidas en conformidad con la ley en sustitución de la primera.”

Lo anterior significa que, en concordancia con lo consignado en el Código Tributario en el sentido de que las sentencias del Tribunal Contencioso constituyen títulos ejecutorios, también constituyen títulos ejecutorios los siguientes:

Edgar Barnichta Geara

- 1) Las primeras copias de las sentencias;
- 2) Otras decisiones judiciales;
- 3) Los actos notariales que contengan obligación de pagar cantidades de dinero, ya sea periódicamente o en época fija; y,
- 4) Las segundas o ulteriores copias de las mismas sentencias y actos que fueren expedidas en conformidad con la ley en sustitución de la primera.

B) Certificado de Deuda: Título Ejecutorio Reconocido por el Código Tributario.

Anteriormente hemos indicado que de conformidad con el artículo 97 del Código Tributario “Constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente” y que según el artículo 96 del mismo Código “la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.”

Lo antes expuesto implica que según el Código Tributario de la República Dominicana en materia de impuestos internos nacionales, que son los impuestos que administra y recauda la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), el procedimiento para el cobro coactivo de la deuda tributaria solamente puede iniciarse cuando exista un crédito tributario contemplado en un título ejecutorio que tenga las características de “líquido y exigible”

C) Necesidad de una Deuda Tributaria Firme, Líquida y Exigible como Requisito Esencial Previo para Emitir un Certificado de Deuda y dar Inicio al Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria.

De acuerdo con el artículo 96 del Código Tributario y también con la jurisprudencia dominicana, tanto en materia civil como en materia tributaria, el Fisco solo puede dar inicio al procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria cuando luego de existir una deuda tributaria que reúna las características de Firme, Líquida y Exigible, el Fisco emita un Certificado de Deuda.

C.1) Conceptos de Líquido, Exigible, Cierto y firme.

Aunque el artículo 96 del Código Tributario establece que la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, según veremos más adelante, la

jurisprudencia nacional dominicana ha agregado y exigido que para iniciar el cobro coactivo también es necesario que el crédito tributario sea Cierto o Firme.

Como el Código Tributario no define ninguno de estos conceptos, debemos recurrir entonces al artículo 3, párrafo III, del Código Tributario que trata del Derecho Supletorio y que textualmente expresa lo siguiente:

“Artículo 3. Vigencia de la Ley Tributaria en el Tiempo. Derecho Supletorio.

Párrafo III. Cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

1) Crédito Líquido:

a) Según el Diccionario Hispanoamericano de Derecho (Página 1314), se entiende por Crédito Líquido aquel que “tiene un valor o cuantía determinada, que ha sido establecida teniendo en cuenta las condiciones que lo originan, por ejemplo una deuda y la fecha para la cual se estima el valor, tomando en cuenta los intereses u otros conceptos que pudiesen aumentar la cuantía.”

b) Para Couture una Sentencia Líquida es aquella que determina una prestación en una suma determinada, o susceptible de determinarse mediante una simple operación aritmética.

Por nuestra parte nos atrevemos a decir que un crédito se convierte en Líquido cuando el documento que avala la existencia del crédito establece con claridad el monto exacto de la deuda.

2) Crédito Exigible:

a) Establece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española que un crédito es Exigible cuando puede o debe exigirse.

b) Por su parte Capitant expresa: Exigibilidad (Exigibilite). Derivado de erigible, que a su vez deriva de eziger, latin eigere. Carácter de la deuda cuyo cumplimiento inmediato puede ser reclamado por el acreedor.

c) De acuerdo con el Diccionario Hispanoamericano de Derecho (Página 844), encontramos las siguientes definiciones:

Exigibilidad. Característica de algo que puede ser requerido por alguien en forma imperativa o coactiva, bien para que se trata de su obligación, bien porque alguien más tiene un derecho que lo faculta para reclamarla.

Exigible. Dicho de aquello que puede demandarse o solicitarse de otro en razón de un derecho de quien lo solicita o de una obligación de aquel a quien se pide, o para encarar a la función que este último desempeña. Generalmente esta calificación se usa para referirse a las deudas, sobre todo cuando su plazo se ha vencido y su pago puede requerirse incluso por vía judicial.

En nuestra opinión, un Crédito Exigible es aquel que presenta las condiciones o requisitos para que el acreedor pueda exigir el pago o cumplimiento de una obligación, y por tanto su exigibilidad o cumplimiento no está sujeta a ningún término suspensivo o condición resolutoria.

3) Crédito Cierto o Firme:

a) De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término Firme significa una sentencia firme: resolución judicial firme: Der. Resolución que, por no ser susceptible de recurso, se considera como definitiva, y Cierto quiere decir conocido como verdadero, seguro, indubitable.

b) Por su parte el Diccionario Hispanoamericano de Derecho (Página 314), expresa que Cierto es algo que se conoce como verdadero, o de lo que no cabe duda. // 2. Seguro, evidente.

c) El Diccionario de Derecho afirma lo siguiente: Sentencia Firme. Véase Resoluciones en proceso penal. Sentencias definitivas (página 570). Por su parte, refiriéndose a las **Sentencias Definitivas**. [Derecho procesal civil (69), afirma lo siguiente: Son las resoluciones judiciales que, decidiendo sobre el fondo de un proceso, constituyen la forma normal de terminar un proceso de cognición. En rigor, ha de decirse que todas las sentencias son definitivas; las llamadas sentencias interlocutorias, que se señalan como contrapuestas a las definitivas, no son sentencias en el sentido propio de la palabra, puesto que son las resoluciones judiciales que recaen en los incidentes y en las audiencias al rebelde. Se dice que hay sentencia declarativa cuando se decide un proceso de cognición acogiendo o rechazando una reclamación de declaración; si la pretensión era constitutiva, el correspondiente proceso de cognición terminará normalmente con una sentencia constitutiva. Y si la pretensión era de condena, el proceso de cognición finalizará con sentencia de condena. En general, se dictan sentencias totales, o que resuelven todas y

cada una de las cuestiones que se han planteado en el proceso; pero existen también las denominadas sentencias parciales, en que no sucede lo mismo. Por ejemplo, será sentencia parcial la que resuelve la procedencia de una indemnización de daños, sin fijar la cuantía de la misma; en tal caso, el importe de la indemnización deberá fijarse en la fase de ejecución. Se dice que hay sentencia condenatoria o sentencia estimatoria, cuando la decisión judicial satisfaga la pretensión del demandante; y si la rechaza, se denomina sentencia absolutoria o sentencia desestimatoria. Cuando la sentencia puede ser objeto de impugnación o recurso, se dice que es sentencia no firme o sentencia recurrible; en el Caso contrario, sentencia firme. El documento público en que se refleja la sentencia se denomina ejecutoria (página 571)

A nuestro entender un Crédito Firme o Cierto es aquel que se convierte en irrevocable, es decir no va a cambiar o ser modificado por ninguna autoridad, pues su existencia y contenido no está sujeto a discusión. Es lo que sucede con las Resoluciones Administrativas o Sentencias Judiciales que adquieren el carácter de cosa irrevocablemente juzgada.

C.2) La Jurisprudencia Civil exige la Existencia de un Crédito Cierto, Líquido y Exigible como Requisitos para Iniciar un Cobro Coactivo de una Deuda.

1) Es Necesario que el Crédito reúna las Condiciones de Certidumbre, Liquidez y Exigibilidad para Demandar su Cobro. “Considerando, que como consecuencia de lo expuesto precedentemente resulta que el crédito de que se trata reúne las condiciones de certidumbre, liquidez y exigibilidad de conformidad con lo dispuesto por la ley, circunstancia que, en la especie, ha permitido válidamente condenar a la actual recurrente al pago de la suma debida; que, además, como es soberana la apreciación que hacen los jueces del fondo para determinar si un crédito es cierto, líquido y exigible, y como, por otra parte, el tribunal de alzada no ha derivado de los hechos así comprobados ninguna consecuencia contraria a la ley, la decisión impugnada no puede censurarse en este aspecto, por lo que el argumento bajo examen carece de fundamento y debe ser desestimado.” (Sentencia de la Suprema Corte de Justicia No.1304, de fecha de 16 de noviembre de 2016).

C.3) La Jurisprudencia Tributaria Dominicana exige la Existencia de un Crédito Cierto, Líquido y Exigible como Requisitos para Iniciar un Cobro Coactivo de una Deuda.

La disposición legal del artículo 96 del Código Tributario ha servido de fundamento a distintas sentencias tributarias del orden judicial para afirmar que cuando el interesado interpone un recurso contencioso por ante el Tribunal, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) solo puede iniciar el cobro coactivo de la deuda tributaria si previamente el

Tribunal ha dictado sentencia sobre el fondo del litigio, que es cuando el crédito tributario pasa a ser cierto, líquido y exigible. Veamos:

1) Para que el Fisco pueda realizar una Acción Ejecutoria es necesario que el Crédito Tributario sea Certo, Líquido y Exigible. Considerando, que de lo expuesto precedentemente conviene señalar que para que la Administración Tributaria pueda realizar una acción ejecutoria es necesario que el crédito tributario sea cierto, líquido y exigible, condiciones que en el caso de la especie no estaban dadas, ya que la recurrente no realizó durante ese período fiscalizado actividades que generan obligaciones tributarias, por lo que las acciones ejecutorias iniciadas por dicha administración carecen de objeto fiscal. (Sentencia del TCT, de fecha 14 de marzo del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.248)

2) Para que la Acción Ejecutoria sea procedente es Necesario que se trate de Créditos Tributarios, Ciertos, Líquidos y Exigibles. Considerando, que de lo precedentemente expuesto se advierte, que para que la acción ejecutoria sea procedente es necesario que se trate de créditos tributarios, ciertos, líquidos y exigibles, y en el caso de la especie se modificó la obligación de pago del contribuyente mediante la sentencia precitada, lo que cambia la esencia del recurso de oposición, por lo que en consecuencia procede revocar la Resolución de Oposición No.04-2002 de fecha 23 de octubre del 2002 dictada por el Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, por improcedente y mal fundada. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003)

3) Para que el Fisco pueda ejercer el Procedimiento Ejecutorio o Cobro Compulsivo se requiere que el Crédito sea Líquido y Exigible y conste en un Título Ejecutorio. Considerando, que en relación con lo expuesto por la recurrente en el sentido de que el crédito no es líquido, ni exigible es necesario precisar que en materia tributaria en el proceso de cobro de la deuda tributaria existen dos etapas, una que es la relativa a la parte en que la administración tributaria ordena medidas conservatorias, que debe realizarse cuando entiende que el cobro corre riesgo, regulada por los artículos 81 al 89 del Código Tributario y la otra relativa a la ejecución del cobro, regulada por los artículos 91 y siguientes del Código; Considerando, que en cuanto a la primera etapa la administración tributaria actúa evitando una posible desaparición de los bienes sobre los cuales puede hacer efectivo dicho crédito procedente sin necesidad de que el crédito sea líquido y exigible, pues se tratan de medidas conservatorias; en cambio en cuanto a la segunda etapa para que la administración tributaria pueda ejercer la acción ejecutoria es necesario que el crédito sea líquido y exigible que conste en título que tenga fuerza ejecutoria ya que se tratan de medidas ejecutorias que en el presente caso la administración tributaria conforme a los documentos que reposan en el expediente, sólo se limitó a efectuar un embargo retentivo, el cual es una medida cautelar, por lo que esta jurisdicción rechaza el alegato de la recurrente. (Sentencia del TCT No.051-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

4) Un Crédito se hace Líquido y Exigible cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso Jurisdiccional por ante el Tribunal Contencioso Tributario. Considerando, que durante la primera etapa la administración tributaria puede proceder a efectuar intimaciones de pago y embargos conservatorios, ya que se tratan de medidas cautelares que aseguran el pago de la deuda e impiden que el deudor desaparezca sus bienes; en cambio en cuanto a la segunda etapa para que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de ejecución de pago es necesario que el crédito sea líquido y exigible, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, ya que se tratan de medidas ejecutorias; Considerado, que esa liquidez y exigibilidad se hace firme cuando se han agotado los recursos administrativos y el recurso de carácter jurisdiccional por ante este tribunal; que en el presente caso la administración tributaria, se limitó a efectuar una intimación de pago, la cual es una medida cautelar tendente a evitar la posible desaparición de los bienes sobre los cuales se hace efectivo el cobro, por lo que el tribunal procede a rechazar el alegato de la recurrente, por improcedente y mal fundado. (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

5) Para que el Fisco pueda ejercer sus Facultades de Ejecución de Pago es necesario que el Crédito sea Líquido y Exigible, lo cual sucede al agotarse los Recursos Administrativos y el Recurso Contencioso Tributario. Considerando, que durante la primera etapa (del Procedimiento Ejecutorio) la administración tributaria puede proceder a efectuar intimaciones de pago y embargos conservatorios, ya que se tratan de medidas cautelares que aseguran el pago de la deuda e impiden que el deudor desaparezca sus bienes; en cambio en cuanto a la segunda etapa para que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de ejecución de pago es necesario que el crédito sea líquido y exigible, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, ya que se tratan de medidas ejecutorias. Que esa liquidez y exigibilidad se hace firme cuando se han agotados los recursos administrativos y el recurso de carácter jurisdiccional por ante este tribunal; que en el presente caso la administración tributaria, se limitó a efectuar una intimación de pago, la cual es una medida cautelar tendente a evitar la posible desaparición de los bienes sobre los cuales se hace efectivo el cobro, por lo que se deja sin efecto tal petición. (Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

6) El Crédito es Líquido, Exigible y Firme cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso de carácter Judicial por ante el Tribunal Contencioso Tributario. Considerando, que para que la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades de ejecución de pago, es necesario que el crédito sea líquido y exigible y que conste en un título que tenga fuerza ejecutoria. Que esa liquidez y exigibilidad se hacen firme cuando se han agotado los recursos administrativos y el recurso de carácter judicial por ante este tribunal, que las medidas conservatorias que hace la administración es para asegurar el pago de la deuda tributaria, que en el caso que nos ocupa se trata de una intimación mediante los títulos ejecutorios, es decir los certificados de deuda, por lo que la

acción realizada por la Administración Tributaria está conforme con las facultades que le otorga la Ley. (Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005)

7) Para que el Fisco pueda ejercer sus Facultades de Ejecución de Pago es necesario que el Crédito sea Líquido y Exigible, lo cual sucede al agotarse los Recursos Administrativos y el Recurso Contencioso Tributario. Considerando, que durante la primera etapa (del Procedimiento Ejecutorio) la administración tributaria puede proceder a efectuar intimaciones de pago y embargos conservatorios, ya que se tratan de medidas cautelares que aseguran el pago de la deuda e impiden que el deudor desaparezca sus bienes; en cambio en cuanto a la segunda etapa para que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de ejecución de pago es necesario que el crédito sea líquido y exigible, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, ya que se tratan de medidas ejecutorias. Que esa liquidez y exigibilidad se hace firme cuando se han agotados los recursos administrativos y el recurso de carácter jurisdiccional por ante este tribunal; que en el presente caso la administración tributaria, se limitó a efectuar una intimación de pago, la cual es una medida cautelar tendente a evitar la posible desaparición de los bienes sobre los cuales se hace efectivo el cobro, por lo que se deja sin efecto tal petición. (Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

8) El Procedimiento Ejecutorio solo procede cuando el Crédito es Cierto, Líquido y Exigible, lo cual sucede cuando el Tribunal Contencioso Tributario se pronuncie sobre el Fondo. 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 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. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

9) Para que el Fisco pueda Ejecutar el Pago de la Deuda, el Crédito debe ser Líquido, Exigible y constar en Título Ejecutorio, lo cual ocurre al Finalizar el Recurso Jurisdiccional. Que en el caso de la especie se ha podido verificar que el cobro de los impuestos dado por concepto del Certificado de Deuda y notificados proviene de ajustes de un recurso de retenciones, el cual ha sido impugnado por ante esta jurisdicción. Que el hecho de que exista en sede jurisdiccional un recurso, no significa que la Administración Tributaria no pueda ejercer sus facultades de ejecución de pago, pero para que tenga validez es necesario que el crédito sea líquido y exigible y que conste en un título que tenga fuerza ejecutoria. Que esa liquidez y exigibilidad se hacen firmes cuando se han agotado los recursos administrativos y el recurso de carácter judicial por ante este tribunal; que hasta que no se dicte una decisión definitiva el crédito realmente no es líquido y más si la empresa no

constituye riesgo para la percepción del pago de los impuestos tributarios. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.021-2008, de fecha 6 de marzo del 2008)

10) El Cobro Coactivo No procede si el Tribunal aún No se ha Pronunciado sobre el Fondo y el Crédito No es Cierto, Líquido y Exigible. 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 del Constitucional No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

C.4) Casos en que un Crédito Tributario se Convertirse en Firme y Exigible.

Aunque el Código Tributario no consigna textualmente los casos en los cuales un crédito tributario adquiere las características de Firme y Exigible, que son las condiciones señaladas por el artículo 96 del Código Tributario para que el Fisco pueda iniciar el procedimiento de cobro coactivo de la deuda, de un estudio general del ordenamiento jurídico dominicano y de la jurisprudencia nacional, podríamos afirmar que las condiciones de existencia de un crédito tributario Firme y Exigible se presentan en los siguientes casos:

1) Determinación No Recurrida. Cuando el contribuyente o responsable de la deuda recibe de parte del Fisco una Determinación de la Obligación Tributaria en su contra y simplemente no la recurre o lo hace fuera del plazo prescrito por la ley. En estos casos la Determinación de Oficio notificada válidamente al interesado pero no recurrida por este, adquiere de pleno derecho la característica de “cosa juzgada” y por tanto el crédito tributario se convierte en cierto, líquido y exigible y da origen por parte del Fisco al inicio del cobro coactivo de la deuda.

2) Resolución de Reconsideración No Recurrida. Cuando el contribuyente o responsable de la deuda recibe de parte del Fisco una Determinación de la Obligación Tributaria en su contra y procede a interponer un Recurso de Reconsideración en contra de la misma, pero su recurso le es rechazado y aún así el interesado no interpone ningún Recurso Contencioso por ante el Tribunal Superior Administrativo. En estos casos la Resolución de Reconsideración no recurrida por ante el Tribunal adquiere de pleno derecho la característica de “cosa juzgada” y por tanto el crédito tributario se convierte en cierto, líquido y exigible y da origen por parte del Fisco al inicio del cobro coactivo de la deuda tributaria.

Nota: Sobre los casos señalados en los antes indicados literales a) y b) se cita la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la República Dominicana:

“Cuando el Contribuyente No ejerce los Recursos contra las Resoluciones de Determinación del Impuesto o éstas adquieren Autoridad de la Cosa Juzgada, puede procederse al Cobro Compulsivo de los Impuestos. Considerando, que el recurrente expone y alega en el primer medio de su recurso lo siguiente: que a falta de la presentación

Edgar Barnichta Geara

de la declaración jurada que exige la Ley No.5911 del 22 de mayo de 1962, del Impuesto sobre la Renta y sus modificaciones, de parte de la empresa ISJC y en virtud de lo que disponen los artículos 89, 90 y 91 de la mencionada Ley, la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta estimó de oficio los beneficios obtenidos por esa empresa en los ejercicios fiscales 1976-77 y 1977-78, lo que arrojó un impuesto a pagar ascendente a la suma de RD\$361,264.25, incluyendo los recargos correspondientes; que en fecha 18 de octubre de 1979, estas estimaciones fueron notificadas de acuerdo con el artículo 98 de la mencionada Ley 5911 en el domicilio de dicha empresa situado en la casa No.22 de la calle RAS, del Ensanche Naco, de esta ciudad, estimaciones contenidas en las Resoluciones Nos.39, 41 y 42 de fechas 10 y 17 de octubre de 1979; que la empresa ISJC no elevó los recursos acordados por los artículos 92 y 93 de la referida Ley No.5911, contra las mencionadas resoluciones, por lo que la deuda contenida se hizo exigible, según la misma Ley, y, en consecuencia, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta procedió al cobro de la deuda contraída, conforme a la Ley No.26 que agrega un párrafo al artículo 1 de la Ley No.4453 sobre Cobros Compulsivos de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos, del 12 de mayo de 1956; Considerando, que el recurrente alega, también, que en virtud de la última Ley mencionada, la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta obtuvo del Presidente de la Cámara Civil y Comercial de la Tercera Circunscripción del Distrito Nacional, el 24 de octubre de 1979, una Ordenanza, a fin de que el Estado pudiera embargar los bienes pertenecientes a la Empresa ISJC así como a gravar con hipotecas judiciales los bienes de dicha Empresa para cobrar la deuda contraída por ésta con el Estado Dominicano; que en la sentencia impugnada se expresa que las notificaciones practicadas por AAP de las Resoluciones de la Dirección del Impuesto están afectadas de nulidad, pues es de principio que las notificaciones deberán ser hechas a personas, a domicilio o en manos de representante legal, y, "conforme a los documentos examinados en la notificación de las Resoluciones en las cuales basa su calidad de acreedor el embargante no se cumplió el voto de la ley"; que, el recurrente alega que es evidente que en la sentencia impugnada se violó así el artículo 98 de la Ley No.5911 del 1962 del Impuesto sobre la Renta que expresa: "Que los ajustes practicados por la Resolución de estimación de oficio serán notificados al contribuyente mediante comunicación certificada con aviso de recibo o mediante notificación del formulario de ajuste o de la Resolución de Estimación de Oficio o de la que recaiga sobre solicitud de reconsideración. Estas últimas notificaciones serán hechas por el delegado de la Dirección General o en el domicilio del contribuyente. En caso de negativa de recepción y firma de los documentos expresados, el funcionario actuante levantará acta consignando estas circunstancias la cual valdrá notificación"; que al ser notificadas las mencionadas Resoluciones en la forma antes indicada, en la sentencia impugnada no se incurrió en las violaciones indicadas en la sentencia impugnada;

Considerando, que, el recurrente alega, además, en su primer medio, que en la sentencia impugnada se violó también el artículo 21 de la Ley No.4453 sobre Cobros Compulsivos de Impuestos, Derechos, Sanciones y Arrendamientos, del 1956, el cual expresa que "ninguna nulidad de forma o de fondo podrá ser pronunciada en relación con las disposiciones de esta

ley y cualquier falta u omisión que el juicio del Juez lesionara el derecho de defensa, será subsanada por indicaciones de éste mediante simple acto, dictado el mismo día que se le sometiere la cuestión sin desnaturalizar ni interrumpir el procedimiento"; Considerando, que en el segundo medio de su recurso el recurrente alega lo siguiente: que la Corte a-quá estimó que el cobro de los impuestos adeudados por la ISJC estaba prescrito a la fecha de las Resoluciones expedidas sobre las Estimaciones de Oficio; que de este modo la Corte a-quá violó los artículos 96 y 99 de la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta; que el artículo 96 dispone que: "Prescriben a los tres años las acciones para exigir las declaraciones juradas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio; que el punto de partida a las prescripciones indicadas en el presente artículo será la fecha del plazo establecido en esta Ley para presentar la declaración jurada y pagar el impuesto, sin tener en cuenta el pago del impuesto o la declaración de presentación de beneficios"; y el artículo 99 dispone que "Suspenderán la prescripción de las acciones del Fisco, sin que esta suspensión dure más de dos años: a) la iniciación de la fiscalización o verificación administrativa, o en su defecto, el levantamiento de acta por parte del funcionario o empleado actuante"; b) La no presentación de la declaración jurada exigida por la Ley; que, como consecuencia de las Estimaciones de Oficio practicadas a la firma ISJC, mediante el levantamiento de las actas de fecha 16 y 18 de octubre del 1979, previstas en el artículo 98 de la Ley, con motivo de la negativa de recepción de tales estimaciones, la prescripción quedó suspendida por el término de dos años al tenor del artículo 99 de dicha Ley, por lo cual la prescripción trienal contemplada por el artículo 96 se extendió por cinco años; que en razón de que la mencionada Compañía no presentó las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios fiscales de los años 1976/1977 y 1977/1978, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta procedió a estimar de oficio la renta neta de dicha Empresa, notificándole a ésta, en su domicilio, el resultado de esas estimaciones; que frente a la negativa de recepción de dichas estimaciones se procedió a levantar el acta de lugar conforme a la ley;

Considerando, que en la sentencia impugnada se expresa al respecto lo siguiente: que la ISJC, Inc., alegó en primera instancia, y ante la Corte de Apelación, que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta no tiene ningún crédito en su contra, ya que en los ejercicios fiscales 1976-1977 no realizó ninguna operación de comercio en el país y sus oficinas habrían sido clausuradas al encontrarse envueltas en varios litigios con su ex-gerente, DIM, lo que le hubiera podido demostrar fácilmente de haberle sido factible conocer las resoluciones de estimación de oficio y ejercer, en consecuencia contra éstas, los recursos jerárquicos y contencioso administrativos instituidos por la ley; pero que al ignorar los procedimientos seguidos en su contra y principalmente las notificaciones hechas de forma irregular en manos de un adversario que no los recibió, por tanto, no las transmitió a su destinatario, no pudo ejercer su derecho de defensa; que, además, se expresa también en la sentencia impugnada, que ante semejante violación el Juez Presidente de la Cámara Civil y Comercial de la Tercera Circunscripción del Juzgado de Primera Instancia del Distrito Nacional, al autorizar a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta a cobrar compulsivamente un crédito inexistente, desconoció preceptos jurídicos legales básicos y el

artículo 8, acápite j) de la Constitución de la República que prohíbe juzgar a ninguna persona o entidad sin ser oída, sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa; Considerando, que, sin embargo, tal como se expresa antes, en relación con el examen del primer medio del recurso, la ISJC, fue notificada oportunamente en su domicilio de las Resoluciones dictadas por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, por las cuales se hicieron las Estimaciones de Oficio del Impuesto que debía pagar al Fisco dicha Compañía por concepto de dicho impuesto; Que la referida notificación se hizo conforme lo dispone el artículo 38 de la mencionada Ley, y, por tanto, no puede correr ninguna prescripción del derecho del Estado de cobrar esos impuestos; que al no ejercer dicha Compañía el recurso jerárquico correspondiente, dichas Resoluciones adquirieron la autoridad de la cosa juzgada, y, por consiguiente, el Estado estaba en condiciones de proceder al cobro compulsivo de los valores consignados en las Resoluciones; por todo lo cual la sentencia impugnada debe ser casada sin necesidad de examinar los demás medios y alegatos del recurso.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 1989, B.J. No.946, pág.1328)

3) Sentencia del Tribunal Superior Administrativo No Recurrida.

Cuando el contribuyente o responsable de la deuda recibe de parte del Fisco una Resolución de Reconsideración en su contra y procede a interponer un Recurso Contencioso Tributario en contra por ante el Tribunal Superior Administrativo, pero su recurso contencioso le es rechazado. En estos casos la Sentencia emitida por el Tribunal Superior Administrativo adquiere de pleno derecho la característica de “cosa juzgada” y por tanto el crédito tributario se convierte en cierto, líquido y exigible y da origen por parte del Fisco al inicio del cobro coactivo de la deuda tributaria.

4) Recurso de Casación Fallado. El artículo 176 del Código Tributario permite el Recurso de Casación ante la Suprema Corte de Justicia en contra de las sentencias emitidas por el Tribunal Superior Administrativo, al disponer que “Las sentencias del Tribunal Superior Administrativo serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya.”

Antes del año 2008 el recurso de casación ante la Suprema Corte de Justicia no era suspensivo de pleno derecho de la sentencia recurrida y solo se suspendía si la misma Suprema Corte de Justicia así lo decidía, ante solicitud de la parte recurrente. Pero en el año 2008 se dictó la Ley No.491-08, promulgada el 19 de diciembre del 2008, que modificó el artículo 12 de la Ley de Casación No.3726, sobre Procedimiento de Casación, para consignar que la simple interposición de un recurso de casación suspende de inmediato y de pleno derecho la ejecución de la decisión impugnada, en este caso cualquier sentencia emitida por el Tribunal Superior Administrativo. En efecto, este artículo expresa lo siguiente:

Edgar Barnichta Geara

“Artículo 12.- El recurso de casación es suspensivo de la ejecución de la decisión impugnada. Sin embargo, las disposiciones del presente artículo, no son aplicables en materia de amparo y en materia laboral.”

En consecuencia, si en contra de la sentencia emitida por el Tribunal Superior Administrativo el supuesto deudor de la deuda tributaria interpone un Recurso de Casación, la sentencia del Tribunal Superior Administrativo se suspende de pleno derecho hasta tanto la Suprema Corte de Justicia decida dicho recurso, lo que implica que también quedaría suspendido de pleno derecho el inicio del procedimiento del cobro coactivo de la deuda tributaria.

No obstante, con respecto al Recurso de Casación, el inicio del procedimiento del cobro coactivo de la deuda y la consecuente sentencia que se emita debemos indicar que para que esta decisión se convierta en Irrevocable, y por ende Firme y Exigible, debe ocurrir lo siguiente:

a) Que la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia conozca el recurso de casación y lo rechace. Es importante indicar que en este recurso de casación la Suprema Corte solo analiza y decide si la ley fue bien o mal aplicada y por tanto no se juzga la validez o no de la deuda

b) Si la Suprema Corte de Justicia acepta dicho recurso y casa o anula la sentencia del Tribunal Superior Administrativo, lo reenvía a este tribunal para que conozca de nuevo el caso, aplicando las cuestiones de derecho que establezca la Suprema Corte en su sentencia. En este caso todavía el crédito no es ejecutorio, pues no ha adquirido el carácter de Firme o Irrevocable.

c) La nueva sentencia que sobre el caso emita el Tribunal Superior Administrativo puede también ser recurrida en Casación, pero esta vez ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia. Si se rechaza el recurso, el crédito adquiere el carácter de irrevocable y por tanto de Firme y Exigible, dando lugar al inicio del cobro coactivo de la deuda. Si en este nuevo Recurso de Casación el Pleno de la Suprema Corte de Justicia casa o anula la sentencia del Tribunal Superior Administrativo, entonces reenviará de nuevo el caso ante el Tribunal Superior Administrativo para que este tribunal emita una nueva sentencia conforme a las disposiciones de la sentencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia.

d) Cuando el Tribunal Superior Administrativo emita su nueva sentencia siguiendo las disposiciones del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, entonces el crédito tributario se convierte en Firme y Exigible, de conformidad con el artículo 96 del Código Tributario y puede iniciarse el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria.

IV.- Disposiciones Aparentemente Contradictorias sobre el Momento del Inicio del Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria.

A) Recursos Disponibles en el Año 1992.

Tal y como fue explicado anteriormente en su redacción original consignada en la Ley No.11-92, del año 1992, el Código Tributario estableció que en contra de la Determinación de la Obligación Tributaria podrían interponerse los siguientes recursos:

1) En Sede Administrativa:

a) Recurso de Reconsideración, ante la misma DGII que dictó el acto que se impugna, y en contra del Acto de Determinación de la Obligación Tributaria; y,

b) Recurso Jerárquico, ante la Secretaría de Finanzas (Hoy Ministerio de Hacienda), en su calidad de superior jerárquico de la DGII, y en contra de la Resolución de Reconsideración que emita la DGII.

Sobre este particular, debemos indicar que el Código Tributario consignaba el derecho del Fisco a iniciar el cobro coactivo del crédito tributario desde que el Ministerio de Hacienda emitiera su Resolución Jerárquica y que para que el contribuyente tuviera derecho a interponer un Recurso Contencioso ante el Tribunal primero tenía la obligación del “solve et repete” o pago previo de deuda tributaria. Veamos:

“Artículo 63. Con la notificación de la Resolución del Secretario de Estado de Finanzas (Hoy Ministerio de Hacienda), cuando se hubiere interpuesto recurso contra la decisión de la Administración Tributaria, el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispone el Artículo 143 de este Código, no teniendo derecho a interponer otros recursos en ninguna otra instancia ni tribunal, sin la previa y debida prueba de haber efectuado aquel pago.

La Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.”

Artículo 143. No se podrá recurrir al Tribunal Contencioso Tributario, contra la aplicación de impuestos u otros tributos públicos, multas, recargos e intereses, sin la debida prueba de que dichos impuestos, multas, recargos e intereses han sido satisfechos ante las autoridades correspondientes, y en consecuencia las instancias mediante las cuales se pretenda hacer posible el recurso será declarada irrecible, si

Edgar Barnichta Geara

no se aporta al tribunal la prueba de haber pagado los impuestos, tasas, derechos, recargos, etc.

El Procurador General Tributario deberá comprobar el cumplimiento de esta disposición, e informará mensualmente a la Administración Tributaria, el cumplimiento o incumplimiento de la misma para que esta pueda proceder en caso necesario a la ejecución inmediata, por las vías legales correspondientes, de la obligación tributaria impugnada mediante el recurso, en caso de que no se hubiere cumplido con el requisito previsto en este artículo.”

2) Recursos Judiciales:

a) Recurso Contencioso, ante el Tribunal Contencioso Tributario (Hoy Tribunal Superior Administrativo), que es un órgano del Poder Judicial, y en contra de la Resolución que decide el Recurso Jerárquico; y,

b) Recurso de Casación, ante la Suprema Corte de Justicia, que es un órgano del Poder Judicial, y en contra de la Sentencia que emita el Tribunal Superior Administrativo.

B) Año 1998: Inconstitucionalidad del “Solve et Repete” y de su Cobro Coactivo.

Los artículos 62 y 63 del Código Tributario original del año 1992, al consignar el Recurso Jerárquico, consagraron aspectos inconstitucionales, como era, entre otros, limitar el acceso a una justicia imparcial e independiente a través del “solve et repete” y otorgarle al Fisco un derecho de cobro coactivo sin que el asunto litigioso fuese conocido por un tribunal del Poder Judicial. Lo mismo ocurría con el artículo 143 del Código que también consignaba el “solve et repete”

Como puede observarse, este Recurso Jerárquico consignaba disposiciones arbitrarias e inconstitucionales que posteriormente conllevaron a su declaratoria de inconstitucionalidad y a su derogación legislativa.

Veamos con detalle lo que establecía el indicado artículo 63 respecto de la Resolución del Recurso Jerárquico y del “solve et repete” o pago previo para poder recurrirla por primera vez a un tribunal del orden judicial:

1) Que con la notificación de la Resolución del Recurso Jerárquico el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos y recargos a que hubiere lugar;

Edgar Barnichta Geara

2) Que a partir de la Resolución Jerárquica la Administración Tributaria estaría habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

3) Que conforme lo dispone el Artículo 143 de este Código, el contribuyente o responsable no tiene derecho a interponer otros recursos en ninguna otra instancia ni tribunal, sin la previa y debida prueba de haber efectuado aquel pago.

Siendo así, a partir del año 1999 los tribunales judiciales dominicanos empezaron a emitir sentencias declarando la inconstitucionalidad del “solve et repete” y el libre acceso al Tribunal Contencioso Tributario, con lo cual quedaban anuladas las siguientes disposiciones del Código Tributario:

a) Los artículos 63 y 143 del Código Tributario que exigían al pago previo para tener acceso al Tribunal Contencioso; y,

b) La disposición final del artículo 63 que señalaba que a partir de la emisión de la Resolución Jerárquica la Administración Tributaria estaría habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

C) Sentencias el Tribunal Contencioso Tributario (hoy Tribunal Superior Administrativo, y luego de la Suprema Corte de Justicia que declararon inconstitucional el “Solve et Repete” y su Cobro Coactivo.

1) Inconstitucionalidad del Pago Previo. Sentencia del Tribunal Contencioso Tributario. Considerando, que luego de un ponderado estudio de los alegatos expuestos por la recurrente, así como de un análisis pormenorizado de los cánones constitucionales y de los tratados y convenciones internacionales citados en la predicha instancia; vista y leída la sentencia entre otras decisiones de la Suprema Corte de Justicia de fecha 1ro de septiembre de 1995, en la cual decidió que "que el ejercicio de la acción en inconstitucionalidad por vía principal, contemplado por el referido artículo 67, inciso 1ro de la constitución, podría dar lugar a que la ley en cuestión fuera declarada inconstitucional y anulada como tal, erga omnes, o sea frente a todo el mundo". Además, en el indicado fallo se declaró "que independientemente de esa acción, la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegada como medio de defensa, por toda parte que figure en un proceso judicial, o promovida de oficio por todo Tribunal o Corte apoderado de un litigio, y en este caso la declaración de inconstitucionalidad sería relativa y limitada al caso de que se trate"; Considerando, que no hay duda, que con este fallo, la Suprema Corte

de Justicia, mantiene la tradición constitucional favorable al sistema de control difuso "vigente" y que por ende el Tribunal o Corte apoderado de un litigio, como en el caso de la especie estará en la obligación cuando se le plantee la excepción de inconstitucionalidad de pronunciarse sobre la misma, previo al conocimiento del fondo del asunto; Considerando, que conforme lo prescrito, por el artículo 3 de la Constitución precitado, "La República Dominicana reconoce y aplica las normas del Derecho Internacional General y Americano en la medida en que sus poderes públicos los hayan adoptado, que la República es signataria de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No.739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustentación 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". Esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el acápite J, ordinal 2 del artículo 8 de la República que reza: "Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa". Es claro que vulnerar esta disposición constitucional, sería colocar al recurrente en estado de indefensión, lo cual es violatorio de la Constitución y de la norma consagrada en el artículo 8 precitado de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Acta o Pacto de San José de la cual somos signatarios); Considerando, que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagradorio del "Solve et Repete" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal; v.g., las disposiciones contenidas en el artículo 143 del Código Tributario; motivo por el cual el Tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del Recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la Administración Tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis, de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: No puede ordenar más de los que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica"; Considerando, que este Tribunal entiende oportuno adoptar el criterio sustentado por la

Suprema Corte de Justicia en su Sentencia dictada en fecha 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1601, criterio expuesto luego, en el mismo tenor, por sentencia del Tribunal Constitucional de España en enero de 1983. Nuestra Suprema Corte de Justicia en su decisión precitada dice: "Los Tribunales gozan de la facultad de exigir la condición de razonabilidad en la aplicación de toda ley por los funcionarios públicos, condición que debe alcanzar, sobre todo a aquellas leyes que impongan cargas y sanciones de toda índole. No hay duda, que conforme al criterio expuesto por nuestro más alto tribunal de justicia, transcrito ut supra las disposiciones de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, por argumento a fortiori, son y deberán considerarse inaplicables por irracionales; Considerando, que de no haber sobrados méritos por su confrontación con los preceptos de derecho inmutables precitados, consagrados en nuestra Carta Sustantiva, y que justifican la declaratoria de inconstitucionalidad del "Solve et Repete", bastaría para ello, (como lo ha dicho con precisión de maestro un prestigioso y acucioso autor argentino de derecho Constitucional Tributario) "el sólo hecho de vulnerar dicho estatuto (el "Solve et Repete") el principio de razonabilidad de las leyes"; Considerando, que este Tribunal al adoptar el criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia en su sentencia precitada de fecha 1ro. de septiembre de 1995, en el sentido de que la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegado como medio de defensa por toda parte que figure en un proceso judicial o promovida de oficio por todo Tribunal o Corte apoderado de un litigio, entiende oportuno y pertinente el pronunciamiento también de inconstitucionalidad por su similitud con el artículo 143, del texto del artículo 80 del Código Tributario, en su segunda parte que dice, citamos: "No se podrá recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario contra las decisiones relativas a la aplicación de impuestos, tasas, contribuciones, derechos, multas o recargos, sin la debida prueba de que los mismos han sido pagados ante las oficinas recaudadoras correspondientes"; Considerando, asimismo, que este Tribunal adopta y mantiene el criterio de que el libre acceso a la justicia está íntimamente ligado al principio del debido proceso, y el impedir a una parte el ser oído en juicio, al denegársele el acceso a la justicia jurisdiccional, lo coloca en franco estado de indefensión, infringiéndose de este modo el derecho a la defensa, que es uno de los sub-principios que informan el debido proceso como principio general del derecho, dentro del cual se enmarca el debido proceso constitucional; Considerando, que el artículo 46 de la Constitución de la República dice textualmente: "Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento, acto contrario a esta Constitución"; por ende y como corolario, tal y como se ha demostrado en el cuerpo de esta sentencia, el artículo 143 y su concordante el artículo 80 de la Ley 11-92 son nulos de pleno derecho, por contener disposiciones adjetivas contrarias a cánones con rango constitucional; Considerando, que la jurisprudencia se ha pronunciado en el sentido de que "Todo Tribunal ante el cual se alega la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto como medio de defensa tiene competencia y está en el deber de examinar y ponderar dicho alegato como cuestión previa al resto del caso". Que así mismo, ha estatuido que todo tribunal, en presencia de una ley, resolución, reglamento, o acto contrario a la Constitución debe pronunciar su nulidad de oficio, B.J. No.877; Considerando, que la declaratoria de admisibilidad de un Recurso Contencioso Tributario, previa declaratoria de la

inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, consagradorios del principio del Solve et Repete, sin el pago previo de los impuestos, no es óbice, no implica que los intereses de la Administración Tributaria, se vean afectados y/o desprotegidos, ya que en ningún caso priva al Estado acreedor del carácter ejecutorio del acto administrativo, que determina un impuesto, contribución, tasa, etc., ya que tal decisión no disminuye o en modo alguno cercena el crédito tributario, potestades que este Tribunal reconoce que le son inherentes y necesarios para la custodia de dicho interés fiscal, debidamente protegidos entre otras disposiciones de la ley, por el artículo 91 y siguientes del Código Tributario que norman el procedimiento a seguir para el cobro compulsivo de la deuda tributaria; Por los Motivos Expuestos y vistos los artículos 80, 91 y 143 de la Ley 11-92 (Código Tributario) el párrafo del artículo 8, los artículos 46 y 100 todos de la Constitución de la República; así como el artículo 8 de la Convención Americana de los Derechos Humanos (Acta de San José de Costa Rica, aprobada en la Convención de Estados Americanos el 22 de noviembre de 1969 y sancionada por el Congreso Nacional en fecha 25 de diciembre de 1977; publicado en la Gaceta Oficial No.9460 de fecha 11 de febrero de 1978); El Tribunal Contencioso Tributario administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, y en mérito de los artículos del Código Tributario y de la Constitución precitados, así como el artículo 8 de la Convención Interamericana Sobre Derechos Humanos, suscrita en San José, Costa Rica en fecha 22 de noviembre de 1969. Falla: Primero: Se declara la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 de la Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992; (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.9; Ver también Sentencia del TCT, de fecha 23 de julio de 1999, Boletín del TCT No.7, pág.110).

2) Inconstitucionalidad del Solve et Repete o Pago Previo. Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación. Considerando, que con respecto a lo planteado por la recurrente en la segunda parte de su primer medio, el estudio del fallo impugnado revela que en el mismo se expresa lo siguiente: "que conforme lo prescrito, por el artículo 3 de la Constitución precitado, "La República Dominicana reconoce y aplica las normas del Derecho Internacional General y Americano en la medida en que sus poderes públicos los hayan adoptado"; que la República es signataria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José, de Costa Rica, en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No.739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal 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". Esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución de la República que reza: "Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa". Es claro que vulnerar esta disposición

constitucional, sería colocar al recurrente en estado de indefensión, lo cual es violatorio de la Constitución y de la norma consagrada en el artículo 8 precitado de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Acta o Pacto de San José, de la cual somos signatarios)"; Considerando, que de lo transcrito precedentemente se desprende, que contrario al criterio de la recurrente, las motivaciones de la sentencia impugnada justifican plenamente lo decidido en el sentido de que el "Solve et Repete" coloca al contribuyente de un estado de indefensión, situación que trata de remediar precisamente el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución, así como el artículo 8, parte capital, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, texto que, al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicho convenio fue firmado por la República Dominicana, el 7 de septiembre del 1977 y ratificado por el Congreso Nacional, el 25 de diciembre del mismo año, mediante Resolución No.739, por lo que este aspecto del primer medio también carece de fundamento y procede desestimarlos; Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal a-quo, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 100 de la Constitución al declarar la inconstitucionalidad del "Solve et Repete", en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: "que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagratorio del "Solve et Repete" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal, motivo por el cual el tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la administración tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica"; Considerando, que de lo que se acaba de copiar se infiere que el Tribunal a-quo interpretó correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República, al considerar que el artículo 143 del Código Tributario, que consagra el "Solve et Repete", o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, viola dicho precepto constitucional, ya que sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a

quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrados por el citado artículo 8, ordinal 2, acápite j y 5 de la Constitución; que, por otra parte, esta Corte considera que la exigencia del Solve et Repete, constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia del artículo 143 coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso tributaria en una situación de franca desigualdad, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la administración tributaria, lo es obviamente luce discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretado por el Tribunal a-quo en su sentencia; Considerando, que si bien es cierto el alegato de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tiene la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son, el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del "pague y después reclame"; Considerando, que también aduce la recurrente que el "Solve et Repete" no es óbice al libre acceso de la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso tributaria, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su conformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancias de causa, por lo que, en consecuencia los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados; Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio la recurrente expresa, que el Tribunal a-quo al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37, de "establecer los impuestos y determinar el modo de su recaudación" y de "legislar acerca de toda materia...", por lo que resulta incontestable que dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normas procesales aplicables en materia jurídico tributaria, el modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adecuados a la administración tributaria; Considerando, que en relación a lo que alega la recurrente anteriormente esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, no desconoce la exclusiva atribución del Congreso arriba citada, ya que si bien es cierto que ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto

que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe respetar esos derechos individuales, ya que lo contrario, como en el caso de los artículos 80, 143 y 63 del Código Tributario, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos del Código Tributario, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que esta Corte considera que dichos textos fueron interpretados correctamente por el Tribunal a-quo en su sentencia; en consecuencia procede rechazar el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.982; Ver también Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.707; Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.505; Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.588)

3) Otras Sentencias Similares sobre la Inconstitucionalidad. Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.6, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.37; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.12, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág. 64; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.5, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.31; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.3, de fecha 10 de mayo del 2006, B.J. 1146, Vol. I, pág.22; Sentencia del TCT No.008-2003, de fecha 13 de febrero del 2003; Sentencia del TCT No.036-2003, de fecha 10 de junio del 2003; Sentencia del TCT No.071-2003, de fecha 13 de noviembre del 2003; Sentencia del TCT No.082-2003, de fecha 22 de diciembre del 2003; Sentencia del TCT No.008-2004, de fecha 18 de marzo del 2004; Sentencia del TCT No.014-2004, de fecha 13 de mayo del 2004; Sentencia del TCT No.043-2004, de fecha 21 de octubre del 2004; Sentencia del TCT No.009-2005, de fecha 9 de marzo del 2005; Sentencia del TCT No.043-2005, de fecha 7 de junio del 2005; Sentencia del TCT No.063-2005, de fecha 4 de agosto del 2005; Sentencia del TCT No.002-2006, de fecha 17 de enero del 2006; Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425; Sentencia SCJ en Acción en Inconstitucionalidad No.9, de fecha 21 de julio del 2010, Boletín No.1196; Sentencia de la SCJ en Inconstitucionalidad No.5, del 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, pág.31; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.3, de fecha 10 de mayo del 2006, B.J. 1146, Vol. I, pág.22; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.6, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.37; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.12, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.64)

4) **El artículo 8 de la Ley No.14-94 de 1947, que instituye la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al establecer el Solve et Repete o pago previo para recurrir, es Inconstitucional.** Considerando, que los textos legales cuya constitucionalidad está siendo cuestionada por los impetrantes son el artículo 8 de la Ley No.1494 de 1947, que instituye la jurisdicción contencioso-administrativa y 143 del Código Tributario, los que consagran el Principio que ha sido denominado por los autores de la doctrina nacional y extranjera como solve et repete y que se refiere a la exigencia del pago previo de las diferencias de impuestos, que debe ser realizado como una formalidad sustancial y previa por parte de todo contribuyente que pretenda acceder ante la jurisdicción de lo contencioso-tributario o de lo contencioso- administrativo para discutir el fondo de sus pretensiones; Considerando, que en lo que se refiere al alegato de los impetrantes en el sentido de que la regla del solve et repete, violenta el artículo 109 de la Constitución, esta Corte reitera el criterio expresado en decisiones anteriores en el sentido, de que cuando nuestra Carta Magna fija el canon constitucional de la gratuidad de la justicia, está consagrando el criterio inalterable de que la misma se debe administrar gratuitamente en todo el territorio de la República Dominicana, de donde se desprende el principio de que a los jueces, en su función de administración de justicia, no les está permitido cobrar honorarios a las partes en causa para decidir sobre sus pretensiones; pero, esta no es la situación que se plantea en el caso del solve et repete, por lo que los impetrantes han hecho una interpretación incorrecta del artículo 109 de la Constitución de la República y procede rechazar sus alegatos en ese aspecto; Considerando, que en cuanto a lo que alegan los impetrantes de que la regla del pago previo contemplada por los artículos cuestionados, también violenta los principios constitucionales de presunción de inocencia, de igualdad de todos ante la ley, del derecho de defensa y del acceso a la justicia, esta Corte al analizar el contenido de los referidos artículos 8 de la Ley No.1494 y 143 del Código Tributario, de fechas 19 y 26 de julio del 2000, reitera el criterio emitido en decisiones anteriores rendidas por la Tercera Cámara en el sentido de que en dichos textos se consagra un requisito que condiciona o restringe el acceso de los individuos ante la justicia tributaria, ya que esos artículos establecen de forma imperativa el principio del Apague y después reclame, lo que equivale a decir, Apague para que se le permita ir a la justicia, situación que a todas luces constituye un valladar u obstáculo al derecho fundamental de la tutela judicial, efectivamente garantizado por nuestra Carta Magna en su artículo 8, acápite j, ordinal 2, así como por el artículo 8, numeral 1, de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, debidamente ratificada por nuestros poderes públicos, texto que al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico positivo con rango constitucional, los que evidentemente han sido violentados por la regla del pago previo contemplada por los artículos 8 de la Ley No.1494 y 143 del Código Tributario; que igualmente, dicha exigencia está en contradicción con el precepto constitucional de la presunción de inocencia, que también está garantizado dentro de las normas que establece el citado artículo 8 para preservar la seguridad de los individuos y según el cual toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad; asunto que no ha sido respetado por la regla del pago previo, ya que la misma

obliga a que un individuo que esté inconforme con la determinación de impuestos practicada por la Administración Tributaria, tenga que pagar previamente dichos impuestos para tener el derecho de demostrar ante la jurisdicción de juicio que los mismos son improcedentes, lo que equivale a que prácticamente se le esté condenando antes de juzgarlo; que además, esta prestación previa por parte del contribuyente interesado constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso tributario en una situación de franca desigualdad y en un estado de indefensión, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por las autoridades fiscales, constituyendo obviamente una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, que resulta discriminatoria y contraria a los preceptos constitucionales, ya que vulnera los principios del derecho de defensa y libre acceso a la justicia, de presunción de inocencia y de igualdad de todos ante la ley, constituyendo pilares esenciales del régimen democrático consagrado por nuestra Carta Sustantiva; que en consecuencia, si alguna ley o texto de ley pretendiere violentar estos sagrados preceptos, como ha ocurrido en la especie, dichos textos devienen en no conformes con la Constitución, lo que acarrea que estén sancionados con la nulidad, conforme a lo previsto por el artículo 46 de la misma. Por tales motivos, Primero: Declara la inconstitucionalidad o nulidad erga omnes de los artículos 8 de la Ley No.1494 de 1947, que instituye la jurisdicción contencioso-administrativa y 143 del Código Tributario de la República Dominicana, que consagra el principio del solve et repete. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.3, de fecha 10 de mayo del 2006, B.J. 1146, Vol. I, pág. 22)

5) La Existencia del Reembolso No Justifica la obligación del Solve et Repete o Pago Previo para Recurrir. Considerando, que también aduce la recurrente que el solve et repete no es óbice al libre acceso a la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso tributaria, si se toma en cuenta que su recurso obedece a su inconformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancia de causa; por lo que en consecuencia, los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados. (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425)

6) El Congreso Nacional, facultado para la función Legislativa, debe Ejercerla de acuerdo a los Preceptos Constitucionales, Respetando los Derechos Individuales. Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio la

recurrente expone, que el Tribunal a-quo al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 63, primera parte, 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37 de “establecer los impuestos y determinar el modo de su recaudación” y de “legislar acerca de toda materia”, por lo que resulta incontestable que dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normativas procesales aplicables a la materia jurídica tributaria y al modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adeudados a la administración tributaria; pero, Considerando, que contrariamente a esa tesis de la recurrente, esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de inconstitucionalidad de dichos artículos del Código Tributario, no desconoce esa exclusiva atribución del Congreso, ya que si bien es cierto que ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto, que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe respetar esos derechos individuales, ya que de lo contrario, como en el caso de los artículos 63, 80 y 143 del Código Tributario y 8 de la Ley No.1494, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j) y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que por lo tanto, esta Corte considera que los textos constitucionales fueron interpretados correctamente por el Tribunal a-quo en su sentencia, por lo que se rechaza el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado. (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425)

D) Razones Jurídicas Plasmadas por los Tribunales para Declarar Inconstitucional el “Solve et Repete” y su Cobro Coactivo.

1) Razones Jurídicas Plasmadas por el hoy Tribunal Superior Administrativo.

a) Que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías, por un juez o tribunal independiente e imparcial. Que la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No.739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal independiente e imparcial,

establecido con anterioridad por la ley, en la sustentación 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". Por consiguiente, que esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el acápite J, ordinal 2 del artículo 8 de la República que reza: "Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa".

b) Que el Solve et Repete es Discriminatorio. Que el artículo 143 del Código Tributario, consagratorio del "Solve et Repete" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal;

c) Que el Solve et Repete crea desigualdad. Que el Tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del Recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la Administración Tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis, de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: No puede ordenar más de los que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica";

d) Que el Solve et Repete es Irracional. Que los Tribunales gozan de la facultad de exigir la condición de razonabilidad en la aplicación de toda ley por los funcionarios públicos, condición que debe alcanzar, sobre todo a aquellas leyes que impongan cargas y sanciones de toda índole. No hay duda, que conforme al criterio expuesto por nuestro más alto tribunal de justicia, transcrito ut supra las disposiciones de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, por argumento a fortiori, son y deberán considerarse inaplicables por irracionales; Que la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegado como medio de defensa por toda parte que figure en un proceso judicial o promovida de oficio por todo Tribunal o Corte apoderado de un litigio;

e) Que es Nula toda Ley que Viole la Constitución. Que el artículo 46 de la Constitución de la República dice textualmente: "Son nulos de pleno derecho toda ley,

decreto, resolución, reglamento, acto contrario a esta Constitución"; por ende y como corolario, tal y como se ha demostrado en el cuerpo de esta sentencia, el artículo 143 y su concordante el artículo 80 de la Ley 11-92 son nulos de pleno derecho, por contener disposiciones adjetivas contrarias a cánones con rango constitucional; (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.9; Ver también Sentencia del TCT, de fecha 23 de julio de 1999, Boletín del TCT No.7, pág.110).

2) Razones Jurídicas Plasmadas por la Suprema Corte de Justicia.

a) Que el "Solve et Repete" coloca al contribuyente de un estado de Indefensión. Que esta situación que trata de remediar precisamente el artículo 8, ordinal 2, acápite j) de la Constitución, así como el artículo 8, parte capital, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, texto que, al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicho convenio fue firmado por la República Dominicana, el 7 de septiembre del 1977 y ratificado por el Congreso Nacional, el 25 de diciembre del mismo año, mediante Resolución No.739, por lo que este aspecto del primer medio también carece de fundamento y procede desestimarlo;

b) Que el Solve et Repete es Discriminatorio. Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal a-quo, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 100 de la Constitución al declarar la inconstitucionalidad del "Solve et Repete", en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: "que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagratorio del "Solve et Repete" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal, motivo por el cual el tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la administración tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica"; Considerando, que de lo que se acaba de copiar se infiere que el Tribunal a-quo interpretó

correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República, al considerar que el artículo 143 del Código Tributario, que consagra el "Solve et Repete", o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, viola dicho precepto constitucional, ya que sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrados por el citado artículo 8, ordinal 2, acápite j y 5 de la Constitución;

c) Que la exigencia del Solve et Repete constituye una Limitante al Libre Acceso a la Justicia y por consiguiente quebranta la Igualdad. Que por otra parte, esta Corte considera que la exigencia del Solve et Repete, constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia del artículo 143 coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso tributaria en una situación de franca desigualdad, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la administración tributaria, lo es obviamente luce discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretado por el Tribunal a-quo en su sentencia; Considerando, que si bien es cierto el alegato de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tiene la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son, el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del "pague y después reclame"; Considerando, que también aduce la recurrente que el "Solve et Repete" no es óbice al libre acceso de la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso tributaria, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su conformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancias de causa, por lo que, en consecuencia los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados; Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio la recurrente expresa, que el Tribunal a-quo al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37, de "establecer los impuestos y

determinar el modo de su recaudación" y de "legislar acerca de toda materia...", por lo que resulta incontestable que dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normas procesales aplicables en materia jurídico tributaria, el modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adecuados a la administración tributaria; Considerando, que en relación a lo que alega la recurrente anteriormente esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, no desconoce la exclusiva atribución del Congreso arriba citada, ya que si bien es cierto que ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe respetar esos derechos individuales, ya que lo contrario, como en el caso de los artículos 80, 143 y 63 del Código Tributario, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos del Código Tributario, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que esta Corte considera que dichos textos fueron interpretados correctamente por el Tribunal a-quo en su sentencia; en consecuencia procede rechazar el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.982; Ver también Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.707; Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.505; Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.588) Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.6, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.37; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.12, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág. 64; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.5, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.31; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.3, de fecha 10 de mayo del 2006, B.J. 1146, Vol. I, pág.22; Sentencia del TCT No.008-2003, de fecha 13 de febrero del 2003; Sentencia del TCT No.036-2003, de fecha 10 de junio del 2003; Sentencia del TCT No.071-2003, de fecha 13 de noviembre del 2003; Sentencia del TCT No.082-2003, de fecha 22 de diciembre del 2003; Sentencia del TCT No.008-2004, de fecha 18 de marzo del 2004; Sentencia del TCT No.014-2004, de fecha 13 de mayo del 2004; Sentencia del TCT No.043-2004, de fecha 21 de octubre del 2004; Sentencia del TCT No.009-2005, de fecha 9 de marzo del 2005; Sentencia del TCT No.043-2005, de fecha 7 de junio del 2005; Sentencia del TCT No.063-2005, de fecha 4 de agosto del 2005; Sentencia del TCT No.002-2006, de fecha 17 de enero del 2006; Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425; Sentencia SCJ en Acción en Inconstitucionalidad No.9, de fecha 21 de julio del 2010, Boletín No.1196; Sentencia de la SCJ en Inconstitucionalidad No.5, del 23 de

noviembre del 2005, B.J. 1140, pág.31; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.3, de fecha 10 de mayo del 2006, B.J. 1146, Vol. I, pág.22; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.6, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.37; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.12, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág.64)

E) La Existencia del Reembolso No Justifica el Solve et Repete o Pago Previo para Recurrir Ni su Cobro Coactivo.

Algunas personas han intentado justificar el Solve et Repete o pago previo como condición previa para poder recurrir ante las vías judiciales, y a la vez justificar el derecho del Fisco a iniciar el cobro coactivo de la supuesta deuda tributaria una vez finalizada la fase de los recursos administrativos, bajo el argumento de que esta exigencia de pagar primero se hace bajo la condición de reembolso, es decir que si luego de pagar la supuesta deuda el contribuyente gana el litigio, entonces el Fisco procede a devolverle lo pagado de manera indebida.

No hay dudas de que la tesis antes sustentada constituye un absurdo intento por justificar graves violaciones constitucionales, ya analizadas con detalles por los tribunales, y a la vez procesos largos y tediosos y grandes gastos para los contribuyentes. Veamos:

1) Para conseguir esta devolución es todo un proceso administrativo (procedimiento de reembolso, artículo 68 del Código Tributario) y judicial (acción en repetición, artículo 141 del Código Tributario);

2) En caso de conseguirse esta devolución después de varios años de litigio, a la suma envuelta no se le aplican intereses; y,

3) Aún con el reembolso o devolución de lo pagado se mantienen todas las violaciones constitucionales indicadas.

Sobre lo anterior nuestra Suprema Corte de Justicia ha tenido la oportunidad de manifestarse argumentando que el Solve et Repete o pago previo es inconstitucional, aún cuando se prevea la devolución de lo pagado. Veamos:

“Considerando, que también aduce la recurrente que el solve et repete no es óbice al libre acceso a la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso tributaria, si se toma en cuenta que su recurso obedece a su inconformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a

discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancia de causa; por lo que en consecuencia, los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados.” (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425)

En síntesis, el hecho de que un contribuyente pueda ganar el litigio y obtener un reembolso de lo pagado, no justifica la validez constitucional del Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario, que supuestamente le permite al Fisco iniciar el cobro coactivo antes de que el contribuyente tenga acceso a un tribunal imparcial e independiente.

F) Año 2006: Derogación de los Artículos 62 y 63 del Código Tributario e Introducción al Artículo 57 de un Párrafo II.

Mediante Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, se derogaron los artículos 62 y 63 del Código Tributario.

Con esta derogación del artículo 63 del Código Tributario, que ya antes había sido declarado inconstitucional por haber consagrado el Solve et Repete y permitirle al Fisco un cobro coactivo sobre un supuesto crédito tributario que aún no había adquirido las características de Firme y Exigible, quedó también derogada la parte final de este artículo 63, el cual establecía lo siguiente:

“La Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.”

Sin embargo, la misma Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, que derogó el indicado artículo 63 del Código Tributario, también incorporó un Párrafo II al artículo 57 de dicho Código, para consignar lo siguiente:

“Párrafo II: (Agregado por el Artículo 20, Párrafo II, de la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII). Con la notificación de la Resolución que decide el recurso el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código. La Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar y solicitar

todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.”

Es decir, que la parte final del antes indicado artículo 63 del Código Tributario, que fue declarada inconstitucional por el Tribunal Superior Administrativo y la Suprema Corte de Justicia, y derogada por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, ahora esa misma Ley reincorporaba dicha parte final no ya en el artículo 63 del Código Tributario que trataba sobre el Recurso Jerárquico y que estaba derogando, sino como un nuevo Párrafo II, del artículo 57 del Código Tributario, que versa sobre el Recurso de Reconsideración.

G) Interpretación del nuevo Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario.

A simple vista podría interpretarse que el Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, que dispone que con la emisión de la Resolución que falla el Recurso de Reconsideración ante la DGII esta puede iniciar el cobro coactivo de la deuda tributaria, es contradictoria con el artículo 96 del mismo Código que señala que el cobro coactivo de la deuda solo puede iniciarse si el crédito tributario adquiere el carácter de Firme y Exigible.

Sin embargo, no es así, pues como veremos el Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, solo puede interpretarse en el sentido de que el cobro coactivo de la deuda tributaria solo puede iniciarse después de fallarse un Recurso de Reconsideración, en aquellos casos en los cuales la Resolución de Reconsideración no es recurrida por ante el Tribunal Superior Administrativo, con lo cual el crédito tributario adquiriría el carácter de Firme y Exigible, en concordancia con el artículo 96 del mismo Código, que establece que “La acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.”

La anterior interpretación tendría bases de sustentación legal en lo siguiente:

1) La incorporación al Código Tributario del Párrafo II del artículo 57, sobre el cobro coactivo después de fallarse un Recurso de Reconsideración, no derogó ni modificó el artículo 96 del mismo Código, que establece que “la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria” y por tanto un mismo cuerpo de ley no puede ser contradictorio.

2) Si se interpretara que el inicio del cobro coactivo señalado en el Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario se aplicará en todos los casos, incluyendo aquellos llevados a la vía judicial, entonces los mismos argumentos plasmados por diferentes sentencias del Tribunal Superior Administrativo y la Suprema Corte de Justicia servirían de

Edgar Barnichta Geara

fundamento para declarar inconstitucional el referido Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario.

En el año 2010 este Párrafo II del artículo 57 fue objeto de una Acción Directa en Inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia, la cual falló el asunto de la siguiente manera:

“Considerando, que, por otra parte, el párrafo II del artículo 20 de la Ley núm.227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) señala: “Con la notificación de la resolución que decide el recurso, el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código. La Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal”; Considerando, que es preciso indicar que dicha disposición legal se limita a establecer el procedimiento de cobro de los impuestos, intereses y recargos establecidos por los órganos a quienes la Constitución y las leyes autorizan su cobro, por lo que en la especie, procede rechazar la acción en inconstitucionalidad impetrada por la Compañía X, debidamente representada por el señor X, en cuanto a la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad del párrafo II del artículo 20 de la Ley núm.227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ya que, el mismo no violenta ningún principio consagrado en la Constitución de la República.” (Sentencia en Inconstitucionalidad de la SCJ No.9, de fecha 21 de julio del 2010, BJ 1196)

Es decir, que el único motivo dado por dicha sentencia para declarar la no inconstitucionalidad del Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario, fue el siguiente:

“Que dicha disposición legal se limita a establecer el procedimiento de cobro de los impuestos, intereses y recargos establecidos por los órganos a quienes la Constitución y las leyes autorizan su cobro.”

Como puede observarse se trató de una sentencia pobre, con falta de motivación y carente de sentido o explicación jurídica que no aportó prácticamente nada respecto a este tema, excepto decir que el Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario solo establecía un “procedimiento de cobro”, lo cual es falso, pues no establece un procedimiento de cobro, sino cuándo se habilitaría el cobro. Recordamos que el procedimiento de cobro comprende varios artículos, comprendidos en los artículos 91 y siguientes del Código Tributario.

G.1) Interpretación del Tribunal Constitucional en el Año 2018.

Fue posteriormente, en el año 2018, que el Tribunal Constitucional arrojó luz sobre este tema al señalar que el inicio del cobro coactivo de la deuda tributaria solo procede si el crédito tributario es cierto (firme), líquido y exigible, lo que no sucede en todos los casos cuando se emite una Resolución que falla un Recurso de Reconsideración. 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:

- 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.
- 6) 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.
- 7) Que para iniciar el cobro coactivo la administración precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa juzgada.

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.”

En síntesis, la disposición del Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario que se refiere a que con la notificación de la Resolución que decide el recurso el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código y que la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para promover el cobro compulsivo de los impuestos, solo puede ser interpretada en el sentido de que si el contribuyente no recurre la Resolución de Reconsideración entonces la misma adquiere el carácter de Firme y por tanto la Administración Tributaria puede iniciar el cobro coactivo de la deuda.

En este sentido, este Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario no tiene aplicación para aquellos casos en los cuales el contribuyente o responsable recurre el caso ante las instancias judiciales y el asunto controvertido no ha adquirido el carácter de Firme o de cosa irrevocablemente juzgada. Para hacer esta última interpretación nos fundamentamos en lo siguiente:

1) Los mismos argumentos jurisprudenciales que sirvieron de base para anular el “solve et repete”, tales como violación al debido proceso, violación al derecho de defensa, violación a ser juzgado en un tribunal imparcial e independiente y otros sirven de fundamento para la nulidad tácita de cualquier disposición legal que viole los derechos fundamentales de las personas.

2) Ha sido juzgado que el hecho de que un contribuyente pueda ganar el litigio y obtener un reembolso de lo pagado, no justifica la validez constitucional del Solve et Repete y por vía de consecuencia del Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario, que supuestamente le permite al Fisco iniciar el cobro coactivo antes de que el contribuyente tenga acceso a un tribunal imparcial e independiente.

3) El propio Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario es claro al señalar que esta intimación de pagar los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, debe hacerse “conforme lo dispuesto por este Código” y como hemos indicado y explicado el artículo 96 del Código Tributario. En efecto, este Párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario no solamente no deroga el artículo 96 del mismo Código Tributario, sino que sujeta su aplicación al mismo artículo 96, al señalar de manera expresa que este cobro coactivo o intimación de pagar los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, debe hacerse “conforme lo dispuesto por este Código” es decir conforme a lo indicado en el artículo 96 del Código Tributario,

4) El momento del inicio del procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria fue claramente explicado y delimitado por el Tribunal Constitucional, al señalar, mediante Sentencia No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018, que el cobro coactivo de la deuda tributaria solo puede iniciarse cuando existe un crédito cierto (firme) líquido y exigible, el

cual adquiere estas características cuando en una controversia el crédito ya ha sido determinado por la jurisdicción contencioso tributaria, agotados los recursos administrativos correspondientes, y que por tanto cuando el asunto controvertido entra en fase judicial, para iniciar el cobro coactivo la administración precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa juzgada.

G.2) Interpretación del Tribunal Superior Administrativo Después del Año 2018.

x) Con la Resolución de Reconsideración se puede Iniciar el Cobro Coactivo. El Recurso Contencioso No Suspende el Cobro Coactivo. Solo por vía de lo Cautelar se puede Suspende el Cobro Coactivo. Del estudio de la glosa que forma el expediente, los petitorios de la partes y los textos legales citados, este colegiado aprecia que la pretensión de la sociedad SD y el señor EJDG, se circunscribe a que por la sentencia a intervenir se disponga la nulidad de los actos núm.280-2016, de fecha 14/09/2016, del ejecutor administrativo tributario EMC, instrumentado a requerimiento de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), al sostener que el crédito perseguido por la administración tributaria ha sido objeto de contestación con ocasión de los sendos recurso contencioso tributario depositado ante la secretaría general del Tribunal Superior Administrativo en fecha 10/01/2012, 19/08/2013, contra las resoluciones de reconsideración No.780-2011, y 713-13, respectivamente, por tanto, según refiere, su cobro se encuentra suspendido por efecto de ambos recursos, planteamiento que este colegiado rechaza de pleno derecho en aplicación de las disposiciones del párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, el cual señala que, con la notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, de lo que se desprende, que la resolución de reconsideración emanada de la administración tributaria constituye un acto administrativo válido en tanto su invalidez no sea declarada por la autoridad administrativa o jurisdiccional competente (Art.10 Ley 107-13), ejecutivo y ejecutorio siempre que el mismo cumpla sus condiciones de eficacia (Art.11 ley 107-13), que la única vía eficaz para suspender los efectos de la resolución de reconsideración una vez la misma es notificada al contribuyente o responsable, es demandando cautelarmente la suspensión de sus efectos ante el Presidente del Tribunal Contencioso Tributario (Art.7 Ley 107-13), que en ausencia de pruebas que evidencien que la recurrente SD y el señor EJDG, se proveyeron ante el juez competente de la cautela que promueve la suspensión de los efectos de las resoluciones de reconsideración núm. 780-11 y 713-13, por vía de consecuencia las mismas mantienen su carácter ejecutorio y ejecutivo, que bajo tales circunstancias, en aplicación de las disposiciones del artículo 1315 del Código Civil, procede rechazar el recurso contencioso tributario depositado en fecha 20/09/2016, ante la secretaría general del Tribunal Superior Administrativo, por la sociedad SD, y el señor EJDG, en los términos que se harán constar en la parte dispositiva de la presente sentencia. (Sentencia Primera Sala del TSA 0030-02-2020-SEN-00149, del 10 de julio del 2020)

H) Ley 107-13, del año 2013, de Procedimiento Administrativo y los Derechos de los Particulares frente a la Administración.

Finalmente debemos recordar que no solo la Construcción exige el debido proceso administrativo y judicial, sino también la ley 107-13, de fecha 6 de agosto del año 2013, de Procedimiento Administrativo y los Derechos de los Particulares frente a la Administración, es decir posterior al año 2006, cuando se introdujo al Código Tributario el Párrafo II del Artículo 57.

En esta Ley 107-13 se establece que a partir de su entrada en vigencia, en el año 2013, quedaban derogadas todas las disposiciones contenidas en leyes generales o especiales que le sean contrarias y por lo tanto también se derogarían todas las disposiciones del Código Tributario que fueren contrarias a esta Ley No.107-13. En efecto, este artículo 62 dispone lo siguiente:

“Artículo 62. Derogaciones. 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.”

Asimismo y por considerarlo de interés, se transcriben a continuación algunas disposiciones de esta Ley No.107-13:

“Artículo 3. Principios de la actuación administrativa. En el marco del respeto al ordenamiento jurídico en su conjunto, la Administración Pública sirve y garantiza con objetividad el interés general y actúa, especialmente en sus relaciones con las personas, de acuerdo con los siguientes principios:

1. Principio de juridicidad: En cuya virtud toda la actuación administrativa se somete plenamente al ordenamiento jurídico del Estado.

22. Principio de debido proceso: Las actuaciones administrativas se realizarán de acuerdo con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y las leyes, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.”

V.- Conclusiones

De conformidad con el artículo 96 del Código Tributario y la Sentencia del Tribunal Constitucional No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018, para dar inicio al procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, el crédito tributario debe reunir los siguientes requisitos:

Edgar Barnichta Geara

- 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;
- 5) Que dicha actividad pueda ser objeto de control jurisdiccional; y,
- 6) 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.
- 7) Que para iniciar el cobro coactivo la Administración Tributaria precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa irrevocablemente juzgada, es decir Firme y Exigible, excepto en el caso señalado en el Párrafo II del artículo 57 del Código Tributario que se interpreta que se refiere a que una Resolución de Recurso de Reconsideración adquiere el carácter de Firme o irrevocable cuando la misma no es recurrida a la vía judicial.

Ver Sentencia TSA 030-02-2019-SSSEN-00393:

1) 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-SSSEN-00065, de fecha 28 de febrero del 2019)