

Cobro Provisional de los Impuestos en Litigio

Edgar Barnichta Geara – 2 Junio 2025

Cobro Provisional de los Impuestos en Litigio

Edgar Barnichta Geara – 2 Junio 2025

I.- Introducción.

Si en tributación hay algo claro es que de nada sirve establecer impuestos si no existe una legislación adecuada que le permita a la Administración Tributaria contar con herramientas adecuadas para ejecutar un cobro rápido y eficaz de los mismos, ya sea con métodos disuasivos o con métodos coactivos.

Para los fines de cobro la legislación debe otorgarle al Fisco los instrumentos y facultades legales que le permitan cobrar los impuestos de manera satisfactoria y a la vez consignar mecanismos legales, administrativos y técnicos para llevar a efecto el cobro.

Sin embargo, en las legislaciones de los países existen distintos métodos para lograr el cobro de los tributos. Unos permiten el cobro de la deuda desde que el Fisco emite una Resolución de Determinación, mientras que otros permiten el cobro compulsivo únicamente después que el caso ha sido conocido y juzgado por los tribunales y se ha emitido una sentencia firme e irrevocable. Veamos:

II.- En República Dominicana. Aspiraciones Generales.

En el país existe y está en vigencia el Título I del Código Tributario, el cual señala las normas y procedimientos generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, a cargo de la Dirección General de Impuesto Internos.

En este Título I se establecen los deberes y facultades de la Administración Tributaria y los del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación de pago del impuesto, tales como los modos de extinción de la obligación tributaria, las distintas facultades o potestades del Fisco, los distintos deberes de los contribuyentes y su obligación de pago, las medidas conservatorias, las infracciones y sanciones tributarias, los recursos administrativos y judiciales en esta materia y sus procedimientos, el cobro o acción ejecutoria coactiva de los tributos, el embargo y venta en subasta de los bienes del deudor, etc.

Sin embargo, este Título I del Código Tributario, que entró en vigencia en nuestro país en el año 1992, ya cumplió gran parte de su cometido y en algunas otras partes debe ser modificado y actualizado a los tiempos y tecnología del presente. Asimismo, la Administración Tributaria también tiene que modernizarse y hacerse más eficiente cada día.

Pero limitándonos al área exclusiva del cobro de los tributos, que es el objetivo de este artículo, podemos afirmar lo siguiente respecto a nuestro país.

1) Es necesario que el Fisco ejerza con amplitud y eficiencia sus potestades de inspección y supervisión de todas las actividades económicas de los contribuyentes que puedan generar impuestos, y proceder dentro del área administrativa con el cobro de los impuestos;

2) Que en caso de litigio el Fisco pueda mantener y defender en el área judicial, con gran eficiencia, su derecho a cobrar los impuestos, ya sea ante el Tribunal Contencioso, la Suprema Corte de Justicia o el Tribunal Constitucional;

3) Que la ley consigne procedimientos judiciales rápidos y efectivos, como garantía de justicia para el Fisco y los contribuyentes, y que los tribunales estén dotados de suficientes jueces con capacidad para practicar una rápida y justa decisión judicial de los expedientes;

4) Que el Fisco esté dotado de potestades legales para garantizar el cobro de la deuda tributaria, como es una amplia y segura facultad de ejercer medidas conservatorias sobre los bienes del deudor, para así evitar su distracción y tener garantía de cobro al terminarse el litigio; pero a la vez, que el Fisco ejerza esta facultad en todos los casos posibles donde exista el riesgo y no se duerma en sus laureles;

5) Que en los casos donde puedan existir delitos tributarios, el Fisco proceda por las vías judiciales del orden penal, sin abusos ni farándula, dándole al contribuyente la oportunidad de evitar un juicio penal y una posible condena a prisión, si de manera voluntaria paga lo impuestos requeridos, incluso con alguna sanción económica. Es algo parecido al criterio de oportunidad que existe en nuestro Código Procesal Penal;

6) Que en caso de que no haya un pago voluntario de los impuestos y luego de agotarse el uso de los recursos administrativos y judiciales, la ley consigne un

procedimiento corto, sencillo y eficaz para la ejecución forzosa de la deuda tributaria y su venta en pública subasta.

III.- Método de Cobro en Otras Legislaciones.

En otros países el cobro de los impuestos es muy distinto a como es en nuestro país, llegando incluso a entender que la Administración Tributaria es un súper organismo administrativo con facultades extraordinarias e incluso con atribuciones legales que en nuestro país pueden llegar a ser declaradas abusivas e inconstitucionales.

Así, por ejemplo, algunas legislaciones entienden lo siguiente:

A) Cobro Ejecutorio Sin Sentencia.

Se trata de que el Fisco puede declarar la deuda tributaria como cobrable de inmediato, es decir que la misma se constituye en una deuda cobrable, a menos que un juez del contencioso tributario suspenda su ejecución de manera provisional.

En otras palabras, para que el Fisco tenga derecho a cobrar la deuda de impuesto basta con que el Fisco emita una Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria o Deuda, sin necesidad de que el caso haya sido conocido y juzgado por los tribunales y se haya emitido una sentencia cierta, firme e irrevocable en contra del contribuyente.

B) Depositar o Pagar para Recurrir.

Mediante este sistema, y partiendo de la idea de que la deuda tributaria tiene efecto ejecutorio, por el hecho de que el Fisco ha emitido dicho acto administrativo, se consagra también la norma de que el contribuyente, desde que es sujeto de notificación del referido acto de determinación de la obligación tributaria o deuda, solo tiene derecho a recurrir dicho acto ante el Tribunal Contencioso, siempre y cuando pague la deuda requerida o deposite a consignación el monto de la misma.

Si luego de que el Fisco cobre dicha deuda resulta que el contribuyente gana el caso, la ley dice que el Fisco le devuelve al contribuyente lo cobrado de forma indebida o en exceso o se le devuelve lo depositado a consignación.

IV.- Cobro Compulsivo en la Ley Dominicana e Intentos de Modificación.

A) La Ley Dominicana Actual.

En el país el Código Tributario es muy diferente a las legislaciones anteriores vigentes en otros países, al consagrar lo siguiente:

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

2) 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.

De acuerdo con lo anterior en República Dominicana un título ejecutorio de la deuda tributaria existe cuando el caso ha sido juzgado por los tribunales y el Fisco obtiene a su favor una sentencia cierta, firme e irrevocable.

B) Intentos de Modificación de la Ley.

En nuestro país han existido algunos intentos legales para darle al Fisco potestad para cobrar la deuda tributaria aún sin esta ser firme e irrevocable y desde el momento en que la Administración Tributaria emite una Resolución de Determinación de la deuda. Así por ejemplo:

1) Artículo 57, Párrafo II del Código Tributario. (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.

2) Ley No.107-13 de Procedimiento Administrativo. Esta Ley consignó lo siguiente:

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

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

3) Anteproyecto de Título I del Código Tributario. En el año 2021 la DGII preparo un anteproyecto de Título I del Código Tributario en el cual se consagró que el acto administrativo de Determinación de la Deuda Tributaria era ejecutorio a partir de su notificación y solo se suspendía por orden judicial.

V.- La Jurisprudencia Dominicana.

A) El Solve et Repete o Pago para Recurrir es Inconstitucional.

Tanto el Tribunal Superior Administrativo (Antes Tribunal Contencioso Tributario), como la Suprema Corte de Justicia y el Tribunal Constitucional han declarado en diversas sentencias que el “solve et repete” o pagar primero la deuda tributaria antes de poder recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario es inconstitucional, señalando lo siguiente:

1) Que el "Solve et Repete" coloca al contribuyente de un estado de Indefensión.

2) Que el Solve et Repete es Discriminatorio.

3) Que la exigencia del Solve et Repete constituye una Limitante al Libre Acceso a la Justicia y por consiguiente quebranta la Igualdad.

En este sentido, ver 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.

B) Cobro Coactivo Si Deuda es Firme e irrevocable.

En el año 2018 el Tribunal Constitucional mediante, su sentencia No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018, señaló que 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.

VI.- Consideraciones Personales sobre el Tema.

En nuestra opinión sería un absurdo concederle a la Administración Tributaria la facultad de convertirse en “juez” con capacidad de emitir “sentencias” en contra de los contribuyentes, válidas y exigibles aún sin intervención judicial, por las siguientes razones:

A) Resoluciones Malas.

Es muy normal que nuestro Fisco, debido a su falta de personal capaz y a un incipiente conocimiento de la materia tributaria y administrativa, emita Resoluciones de Determinación de Deudas Tributarias muy malas, que posteriormente son

revocadas en los tribunales. Siendo así, estas resoluciones no pueden ser dotadas de fuerza ejecutoria, aún cuando la ley prevea que un juez puede suspender su ejecución, de lo cual todo el mundo conoce las deficiencias y tardanza en resolver de nuestro Tribunal Contencioso, hoy Tribunal Superior Administrativo.

Además, en la República Dominicana no existen sanciones en contra del Fisco ni de sus miembros por abusos contra los contribuyentes y ese método de inseguridad jurídica consistente en darle fuerza ejecutoria al acto administrativo de Resolución de Determinación de la Deuda, es riesgoso y dañino a la inversión.

B) Asuntos Legales.

El ordenamiento jurídico dominicano no permite que un organismo administrativo del Estado, por causas distintas a una infracción, sea dotado de capacidad jurídica para condenar a una persona a pagar sumas de dinero, sin la intervención de un juez del orden judicial.

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

2) Constitución de la República. El artículo 69 de la Constitución expresa que “Toda persona, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tiene derecho a obtener la tutela judicial efectiva, con respeto del debido proceso que estará conformado por las garantías mínimas que se establecen a continuación: 1) El derecho a una justicia accesible, oportuna y gratuita; 2) El derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley; 3) El derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable; 4) El derecho a un juicio público, oral y contradictorio, en plena igualdad y con respeto al derecho de defensa; 10) Las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Es por lo anterior que resulta cuestionable si una ley puede permitirle al Fisco, que es un órgano parcializado, emitir un acto administrativo ejecutorio de pleno derecho,

condenando a un contribuyente al pago de una supuesta deuda de impuestos no conocida ni juzgada por un tribunal imparcial del orden judicial, y que ese acto tenga características de Firme y Exigible y sin debido proceso judicial.

Es en este sentido que entendemos, entre otras consideraciones, que lo anterior resulta inconstitucional por lo siguiente:

a) Mantendría a un contribuyente de pocos recursos económicos en un estado de Indefensión, al no tener recursos para pagar de manera provisional una supuesta deuda tributaria.

b) Crearía discriminación y desigualdad entre los ricos que tienen dinero para depositar o pagar antes de recurrir y aquellos que no tienen ese dinero y constituir una limitante al libre Acceso a la Justicia.

c) Violaría el Principio de que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías, por un juez o tribunal independiente e imparcial.

C) Devolución Si el Fisco Pierde.

En este método se consagra la idea de que el Fisco puede, al tener dicho acto fuerza ejecutoria, embargar y vender los bienes del contribuyente y cobrarse su supuesta deuda y si el Fisco pierde el caso por tratarse de un cobro improcedente y se anula el referido acto administrativo, el Fisco debe devolver el dinero recaudado.

Sin embargo, hay que hacerse las siguientes preguntas:

1) Y si el Fisco embarga y vende mi casa o mi empresa antes de que el tribunal se pronuncie, cómo la devuelve?

2) Y si el contribuyente depositó el monto cobrado y luego de 5 años o más de litigio gana el caso, el Fisco lo devolverá con intereses, ajustados por inflación y con indemnización por el lucro cesante?

3) Y si para depositar el monto de impuestos reclamados por el Fisco el contribuyente tuvo que contratar una fianza, el Fisco devolverá el monto de fianza pagado si pierde el caso?

Además y sobre este particular, nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho que tener que pagar una deuda tributaria para tener derecho a recurrir por ante el Tribunal

Contencioso Tributario es inconstitucional aún con la existencia del Reembolso. (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) Permanencia del Estado.

Hay que entender que aunque los gobiernos son periódicos y cambian constantemente existe la continuidad del Estado y por eso hay que comprender que si bien es importante cobrar la deuda tributaria para que el gobierno en turno pueda recibir recursos para realizar sus actividades financieras y satisfacer las necesidades públicas, esta recaudación de impuestos debe hacerse con respeto a los ciudadanos y a la seguridad jurídica.

Debe entenderse que lo más importante en un estado de derecho que respete las inversiones y la seguridad jurídica, no es cobrar rápido, sino que la deuda impositiva no se pierda y se cobre en su debido tiempo, lo cual sucedería si el Fisco practica con éxito medidas conservatorias contra los bienes del deudor para evitar el riesgo de la desaparición de los mismos y a la vez ejecuta el cobro compulsivo en su debido momento y de acuerdo con la ley.

Lo que sí tiene que hacer el Fisco es agilizar las medidas conservatorias y el cobro de aquellas deudas de impuestos que ya tienen el carácter de firmes e irrevocables, pues todo el mundo sabe que muchas deudas se pierden por ineficiencia en el cobro por parte del Fisco.