

LAS MEDIDAS CONSERVATORIAS EN EL CODIGO TRIBUTARIO

I.- Medidas Cautelares y Medidas Ejecutorias.

Mientras las medidas conservatorias o cautelares tienden a conservar los bienes de un supuesto deudor, es decir que su propietario no pueda disponer de los mismos durante un tiempo determinado, con la finalidad de evitar su desaparición en caso de una sentencia desfavorable, las medidas ejecutorias tienden a embargar y despojar de manera definitiva los bienes de un deudor ya confirmado.

II.- Momento en que Proceden las Medidas Cautelares.

1) En Cualquier Momento.

El artículo 81 del Código Tributario del año 1992, consigna que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir medidas conservatorias sobre dichos bienes, lo cual se interpreta en el sentido que de el fisco puede adoptar medidas cautelares en cualquier momento en que el crédito fiscal pueda estar en peligro por la posible desaparición de los bienes del deudor.

2) Después de la Resolución Reconsideración.

El artículo 57 del Código Tributario dispone que 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. Es lo que se conoce como Recurso de Reconsideración.

Una vez la Administración Tributaria conoce y decide dicho recurso, emite una Resolución de Reconsideración mediante la cual admite o rechaza las solicitudes del interesado, la cual le es notificada, pudiendo el interesado, si lo entiende oportuno, interponer contra la misma un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, el párrafo II del referido artículo 57, agregado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, señala que con la notificación de la Resolución que decide el recurso de reconsideración 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 en consecuencia 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, de lo cual pueden deducirse las siguientes interpretaciones:

a) Que solo a partir de la Resolución de Reconsideración es que la DGII tiene facultad para adoptar medidas cautelares; o

b) Que antes de la entrada en vigencia de esta disposición, es decir antes de la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, ya la DGII tenía esta potestad de adoptar Medidas Conservatorias, pues el artículo 81 del Código Tributario del año 1992, consignaba que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias. Por lo tanto, se interpreta que la parte in fine del párrafo II del Artículo 57 del Código Tributario, agregado por Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, lo único que hace es ratificar esta potestad que tiene la DGII de adoptar Medidas Cautelares aún sin una Resolución de Reconsideración.

Por nuestra parte entendemos que fue un desliz del legislador de la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, establecer en el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, que con la notificación de la Resolución que decide el recurso de reconsideración la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal, lo cual ya existía conforme al artículo 81, creando confusiones innecesarias.

En consecuencia, entendemos que el fisco puede adoptar estas medidas cautelares desde que exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes del deudor, ya sea con o sin Resolución de Reconsideración.

III.- Tipos y Alcances de las Medidas Cautelares.

Señala el artículo 81 del Código Tributario que “cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos

créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes:

1. Embargo conservatorio.
2. Retención de bienes muebles.
3. Nombramiento de uno o más interventores.
4. Fijación de sellos y candados.
5. Constitución en prenda o hipoteca.
6. Otras medidas conservatorias.

Con respecto a los interventores el artículo 87 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria nombrará interventores y sus facultades se limitarán a la supervigilancia de la administración de los bienes y negocios sujetos a intervención. A esos fines tendrá acceso a libros, documentos y operaciones y deberá informar de toda malversación o abuso que note. Dispondrá el pago regular de los tributos adeudados, asegurando además el pago oportuno de las obligaciones tributarias que se devengarán durante la intervención.

En su único párrafo este artículo 87 consagra que “el Reglamento establecerá los deberes y obligaciones del interventor y las sanciones de la cual podrán ser pasibles en el ejercicio de sus obligaciones.

Asimismo, el Código Tributario no define las “Otras Medidas Conservatorias” y solo alcanza a decir, en su artículo 88, que “las demás medidas conservatorias tendrán el objeto, modalidades, alcance y efectos que se disponga al ordenarlas.”

IV.- El Riesgo como Requisito para Adoptar Medidas Cautelares.

La potestad que tiene la DGII de adoptar Medidas Cautelares no es antojadiza, caprichosa ni omnipotente, sino sujeta a las condiciones sine qua non que el mismo Código Tributario establece en sus artículos 81 y 82, al disponer que estas Medidas Conservatorias solo procederán cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios... como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos y que en la resolución u ordenanza del Ejecutor Administrativo de la DGII que ordena o adopta la Medida Cautelar el riesgo debe estar fundamentado, mediante un acto o resolución motivado donde quede claro en qué se fundamenta este riesgo.

En efecto, el artículo 81 del Código Tributario consigna que “cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes.”

Por su parte, el artículo 82 del mismo Código dispone que “la Administración Tributaria fundamentado el riesgo y comprobado la existencia del crédito o por lo menos una presunción grave de la existencia del mismo, por documentos emanados del contribuyente o por actos o documentos de la misma administración, podrá realizar las medidas cautelares establecidas en el artículo anterior.”

Por lo tanto, esta potestad que tiene la DGII de adoptar Medidas Cautelares no es arbitraria, sino sujeta a las condiciones que el mismo Código Tributario establece, en este caso en sus artículos 81 y 82, al disponer que estas Medidas Conservatorias solo procederán cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios... como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos. En consecuencia, el Código Tributario es claro y contundente al consignar de manera expresa que estas medidas cautelares deben hacerse conforme lo dispuesto por este Código, es decir no por capricho, presión contra el contribuyente para que pague una supuesta deuda ni en todos los casos, sino únicamente en los casos que autorice el Código Tributario y de conformidad con los requisitos y condiciones que éste consagre.

En este sentido, el artículo 81 del Código Tributario es claro y preciso al indicar que las Medidas Cautelares o Conservatorias solo proceden cuando “exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos.”

Como el Código Tributario no define lo que a los fines tributarios de conceptualiza como “riesgo”, debemos entonces acudir al derecho supletorio, tal y como nos manda el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que expresa lo siguiente: “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.”

En este sentido, el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil, modificado por la Ley 845 del 15 de julio de 1978, establece lo siguiente: “En caso de urgencia, y si el cobro del crédito parece estar en peligro, el juez de primera instancia del domicilio del deudor o del lugar donde estén situados los bienes a embargar podrá autorizar, a cualquier acreedor que tenga un crédito que parezca justificado en principio, a embargar conservatoriamente los bienes muebles pertenecientes a su deudor. El crédito se considerará en peligro y por tanto habrá urgencia cuando se aporten elementos de prueba de naturaleza tal que permitan suponer o temer la insolvencia inminente del deudor, lo cual se hará constar en el auto que dicte el juez, así como la suma por lo cual se autoriza el embargo y el plazo en que el acreedor

deberá demandar ante el juez competente la validez del embargo conservatorio o sobre el fondo, todo a pena de nulidad del embargo.”

Como puede observarse, tanto el Código Tributario como el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil exigen la existencia de riesgo y urgencia para el ordenamiento de medidas cautelares. Pero riesgo y urgencia no significa la prisa que tiene el acreedor por cobrar su acreencia, sino que se refiere a la necesidad de preservar con urgencia los bienes del deudor para evitar que estos desaparezcan durante el procedimiento de cobro, es decir en tanto el mismo dure y sea reconocido como firme y exigible por un juez y la sentencia que así lo hace tenga este carácter. En consecuencia, las medidas conservatorias deben estar justificadas y por eso se exige que exista riesgo y urgencia y los elementos de pruebas que permitan al juez inferir de los mismos la verdadera existencia de un riesgo y la posible o inminente insolvencia del deudor.

Siendo así, no basta la existencia de un crédito justificado para que proceda la medida conservatoria, pues la ley exige como condición esencial para su validez la existencia de la urgencia y el riesgo, los cuales, como veremos más adelante, deben ser indicados y fundamentados en la Ordenanza o Resolución del Ejecutor Administrativo de la DGII que las decreta.

En este sentido, las medidas conservatorias que ordene el Ejecutor Administrativo de la DGII pueden devenir en excesivas y carentes de fundamento legal, si no se verifica ni fundamenta la urgencia y el riesgo, condiciones requeridas por el artículo 81 del Código Tributario y el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil.

Debemos recordar que el derecho de propiedad es un derecho fundamental que sólo puede ser restringido por las causas que la ley establece. Las medidas cautelares que impiden el disfrute de dichos bienes sólo pueden ser ordenadas en casos extremos, por corto tiempo y bajo las condiciones que el ordenamiento prevé.

Jurisprudencia sobre el Riesgo:

1) Suprema Corte de Justicia:

a) Considerando: Que la peligrosidad puede definirse como el riesgo que corre el acreedor de no cobrar su crédito, a causa de la situación económica, real o ficticia, del deudor; en tanto que la urgencia es la prisa con que debe actuar el juez para, mediante la autorización del embargo, garantizar el cobro del crédito y hacer desaparecer los riesgos que motivan su actuación. Sólo hay urgencia en aquellos casos en que el crédito corre peligro en su cobro. La peligrosidad da nacimiento a la urgencia. Que la jurisprudencia dominicana comparte este criterio, cuando señala que la urgencia que justifica la intervención del juez encuentra su razón de ser en el peligro inminente que amenaza los intereses del acreedor (Caso 31 de enero de 1958, B.J. 570, P. 164; Caso 17 de Octubre de 1977, B.J. 803, P.

1899); la cual es apreciada soberanamente por los jueces del fondo y dentro de los límites de prudencia de dichos magistrados.

2) Tribunal Superior Administrativo: ha declarado que las medidas cautelares solo proceden cuando el contribuyente presenta riesgo en la desaparición de sus bienes. Veamos:

a) Las Medidas Conservatorias No proceden cuando el contribuyente No presenta Riesgo de Insolvencia. (Sentencia del TCT No.014-2005, de fecha 30 de marzo del 2005)

b) Las Medidas Conservatorias solo proceden cuando el Cobro de la Deuda está en Riesgo. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

c) Cuando el Cobro de la Deuda No está en Riesgo, el Tribunal puede Suspender las Medidas Ejecutorias hasta que el Tribunal decida el Fondo del Asunto. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

En consecuencia, las medidas cautelares no proceden si se trata de un contribuyente sólido, con suficiente solvencia económica, que opera normalmente en el país desde hace décadas, sin presentar ningún tipo de riesgo para el Fisco. En estos casos no procede la adopción de medidas cautelares, que solo traerían perjuicios para el contribuyente. Por tanto, si la Administración Tributaria no corre ningún riesgo en el cobro del impuesto requerido, no proceden las medidas cautelares. En tal sentido, ordenar medidas cautelares o conservatorias en contra de un contribuyente solvente, además de ser injusta e improcedente, es violatoria del derecho de defensa y de los procedimientos y requisitos establecidos en la ley, independientemente de la existencia del crédito o de su justificación.

En síntesis, la medida conservatoria que se decreten solo proceden en los casos en que el cobro del crédito esté en peligro, lo que justificaría la urgencia en preservado y así garantizar los derechos del acreedor.

V.- Forma de Ordenar las Medidas Cautelares.

A) Facultad del Fisco de Ordenar Medidas Cautelares sin Autorización Judicial.

En el procedimiento ordinario ningún acreedor, incluyendo otras instituciones del Estado, tiene facultad legal para trabar medidas conservatorias en contra de su supuesto deudor, a menos que solicite y consiga una orden judicial, de un tribunal imparcial e independiente, que autorice trabar dichas medidas conservatorias.

Sin embargo, el párrafo del artículo 81 del Código Tributario, refiriéndose a las medidas conservatorias que puede decretar y trabar la Administración Tributaria, dispone que “para

el ejercicio de estas vías de ejecución no se requerirán los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, si no los procedimientos especiales establecidos en este Código.”

En este sentido, el Código Tributario señala que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), a través de su Ejecutor Administrativo, es la persona encargada de ordenar medidas cautelares (embargos conservatorio, retención de bienes, etc.) en contra de los contribuyentes y de trabar las mismas. En efecto, de conformidad con el artículo 99 del Código Tributario el Ejecutor Administrativo es el consultor jurídico de la Dirección General de Impuestos internos, teniendo el Director General de la DGII facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria y a quien corresponde decretar y trabar las medidas conservatorias.

Existe la posibilidad de que el párrafo único del artículo 81 del Código Tributario sea declarado inconstitucional, pues al parecer crea discriminación procesal y un privilegio irritante, al señalar que “para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requerirán los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, si no los procedimientos especiales establecidos en este Código.”

En otras palabras, de acuerdo con los artículos señalados, las medidas cautelares o conservatorias relativas a impuestos internos nacionales no son requeridas ni ordenadas por ante un tribunal imparcial e independiente del Fisco, sino que pueden ser decretadas u ordenadas sin autorización judicial por un funcionario público asalariado de la propia DGII, denominado Ejecutor Administrativo, el cual es parte interesado dentro del proceso de recaudación de impuestos, y que a la vez también funge como juez y parte al conocer y fallar sobre los posibles riesgos en la desaparición de los bienes de los contribuyentes.

Lo anterior significa que si la Dirección General de Impuestos Internos le notifica a un contribuyente la existencia de una supuesta deuda, real, potencial o ficticia, aún no reconocida por ningún tribunal, la DGII puede, de manera autónoma, sin necesidad de intervención ni autorización de un tribunal imparcial e independiente del Fisco, ordenar que se traben medidas cautelares y a la vez, actuando como juez y parte, decidir si mantiene o revoca las mismas.

Es por lo anterior que, desde un punto de vista estrictamente jurídico y constitucional, existe la posibilidad de que estemos ante una disposición viciada de nulidad absoluta, por las siguientes razones:

1) El artículo 69, numeral 2), de la Constitución, consagra, dentro de los derechos a un debido proceso que garantice los derechos del individuo y la tutela judicial, el derecho que tiene toda persona a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley;

En este sentido, la Constitución persigue que nadie sea juzgado y mucho menos condenado o se ordenen medidas en su contra, sin antes 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 decir, nuestra Constitución establece como un derecho esencial y supremo de los particulares, el poder acudir a un tribunal imparcial para ser juzgado y donde se le asegure el ejercicio del derecho de defensa.

Por lo tanto, desde el punto de vista constitucional, puede representar un desliz jurídico que el párrafo del artículo 81 del Código Tributario establezca una discriminación procesal en perjuicio de los contribuyentes y un privilegio a favor del Fisco, consignando que “para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requerirán los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, si no los procedimientos especiales establecidos en este Código,” cuando la propia Constitución requiere del respeto al debido proceso en todo proceso administrativo o judicial, según art.69, numeral 10), es decir de la existencia de un juez competente, imparcial e independiente de las partes litigiosas.

Tomando en consideración el hecho de que es la misma Administración Tributaria quien ordena mutuo propio las medidas conservatorias, sin autorización judicial y sin la existencia de ningún título auténtico o ejecutorio, es decir un órgano que tiene un interés recaudatorio y que es parte esencial del litigio, se trata de un ordenamiento jurídico inconstitucional, pues no puede hablarse de la existencia de un verdadero juicio imparcial e independiente, con las siguientes consecuencias:

a) La Administración Tributaria (DGII) encargada de la recaudación del tributo es un órgano administrativo, no un tribunal;

b) La Administración Tributaria encargada de la recaudación del tributo y que ordena medidas cautelares, sin autorización judicial y por decisión propia, es un órgano parcializado e interesado en el cobro, no un tribunal administrativo o judicial independiente e imparcial, como establece la Constitución de la República;

c) Al ser la Administración Tributaria un órgano administrativo parcializado e interesado, no puede actuar con justicia ni respetar el debido proceso ni el derecho de defensa del contribuyente, como sí lo haría un tribunal imparcial e independiente de la Administración Tributaria, donde el contribuyente pueda recurrir a reclamar sus derechos. El artículo 69, numeral 10), es claro al señalar que las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Por lo tanto, cuando los citados artículos del Código Tributario facultan a la DGII y a su Ejecutor Administrativo y/o Consultor Jurídico a trabar medidas conservatorias en contra de los contribuyentes, sin requerimiento previo ni autorización judicial, se está violentando el debido proceso y el derecho de defensa, actuándose con discriminación y presunción de culpabilidad o riesgo en contra de una de las partes del proceso litigioso.

En la República Dominicana no existe un estado fascista, en el cual el Estado se impone a los particulares, sino un Estado de derecho donde impera la ley y la Constitución y donde el Estado y los particulares pueden discutir sus divergencias en un plano de igualdad y respeto mutuo.

Cualquier disposición legal que faculte al fisco a proceder a trabar por sí misma, por decisión propia, sin previa autorización judicial y sin la existencia de títulos ejecutorios, medidas cautelares en contra de los contribuyentes, sobre deudas que no han adquirido carácter de ciertas, líquidas y exigibles, es decir aún no discutidas ante un órgano independiente e imparcial, es nula en nuestro sistema constitucional, pues se estaría creando una discriminación procesal y una violación al debido proceso y al derecho de defensa, prejuzgando el fondo del asunto litigioso, presumiendo ganancia de causa para uno de los litigantes y obstaculizando el derecho de defensa del interesado, con lo cual también se viola la Constitución de la República, en lo que respecta al derecho de defensa y al plano de igualdad en que deben litigar las partes.

No debe olvidarse que en el Estado de Derecho la relación jurídica tributaria se basa en una relación de derecho y no en una relación de fuerza del Estado contra el particular.

2) Se viola el artículo 39, numeral 1) y 3), de la Constitución, que trata sobre el Derecho a la Igualdad. Los artículos citados, al crear una discriminación en perjuicio de una de las partes litigantes, constituyen un atentado contra los derechos individuales y de defensa de los ciudadanos y son violatorios al principio de igualdad, dada la injustificada discriminación que se crea entre el contribuyente que debe pagar los tributos que les son requeridos y el Estado que se cree superior por la existencia de una norma legal inconstitucional, que le permite embargar y adoptar medidas conservatorias en contra de los particulares, por propia y autónoma decisión, sin necesidad de ser autorizado por un órgano independiente e imparcial que juzgue la validez o no de una medida de esta naturaleza, lo cual no ocurre en ninguna otra legislación civil, comercial, laboral, administrativa o de otra índole.

3) Se viola el artículo 8, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La República Dominicana es signataria de esta Convención, la cual establece 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, fiscal, laboral o cualquier otro carácter".

Como puede observarse esta disposición es clara y contundente al establecer el derecho que tiene toda persona de acudir a un tribunal imparcial e independiente en lo que respecta a la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Es pues, clara y contundente, la inconstitucionalidad de los actos conservatorios que pueda ejercer la Administración Tributaria en el cobro de una supuesta deuda, cuando estos actos se ejercen mutuo propio, por decisión de un simple empleado o funcionario que trabaja como parte interesada para la propia Administración Tributaria, es decir una parte interesada y parcializada en el proceso de cobro de la deuda tributaria.

Debe tenerse presente que la Constitución de la República le otorga carácter constitucional a los tratados y convenios internacionales que han sido debidamente aprobados por las cámaras legislativas.

4) Se violenta el artículo 40, numeral 15) de la Constitución, el cual establece que la Ley "no puede ordenar más que lo que es justo". En este sentido, los indicados artículos del Código Tributario, al establecer que el Fisco puede ejecutar mutuo propio medidas cautelares, sin necesidad de autorización judicial, y a la vez consignar que un empleado o funcionario de la misma, denominado Ejecutor Administrativo, es quien debe conocer, juzgar y decidir si cambia de garantías o si levanta o no estas medidas, y hasta los recursos de oposición o excepciones contra las mismas, sin necesidad de la existencia de un tribunal imparcial e independiente de las partes litigiosas, están creando una situación injusta, violando los principios generales de justicia y equidad fiscal consagrados en el artículo 244 de la Constitución, y por ende se trata de disposiciones legales injustas e inconstitucionales.

5) Se viola el artículo 6 de la Constitución, que consigna expresamente que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución".

En consecuencia, si dichos artículos del Código Tributario son contrarios a las disposiciones constitucionales antes indicadas, debe concluirse en que los citados textos de ley son nulos de pleno derecho y por tanto deben declararse no conformes con la Constitución.

Sobre este particular podemos citar las siguientes jurisprudencias:

a) Del Tribunal Superior Administrativo:

1) De conformidad con distintas sentencias del Tribunal Superior Administrativo, "para que la Acción Ejecutoria sea procedente es Necesario que se trate de Créditos Tributarios, Ciertos, Líquidos y Exigibles." (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003). Asimismo, "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." (Sentencia del TCT No.051-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

2) De acuerdo con el Tribunal Superior Administrativo “un Crédito se hace Líquido y Exigible cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso Jurisdiccional por ante el Tribunal Superior Administrativo” (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004; Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005).

3) “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” (Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005; (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

b) De la Suprema Corte de Justicia

1) Nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, ha establecido que "una ley adjetiva no puede estar por encima de lo preceptuado por el texto constitucional, pues se viola la Constitución" (SCJ 31 de marzo de 1989, B.J.940, pág.361).

2) Sin embargo, en una sentencia muy cuestionada nuestra Suprema Corte de Justicia declaró que el Párrafo II del Artículo 20 de la Ley No.227-06, que otorga Autonomía a la DGII (actual párrafo II del artículo 57 del Código Tributario y objeto de la presente Acción), al establecer que con la Notificación de la Resolución de Reconsideración el Fisco puede promover el Cobro Coactivo, No es Inconstitucional, señalando lo siguiente: 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 de Automóviles, C. Por A., debidamente representada por el señor Antonio Bonilla Saade, 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)

Como puede observarse, para justificar la constitucionalidad de dicha disposición legal nuestra Suprema Corte de Justicia, en forma errada, afirmó que “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”, lo cual no es cierto, pues no se trata de un procedimiento de cobro ante una deuda cierta, líquida y exigible, declarada como tal por un tribunal imparcial e independiente y con el respeto al debido proceso y al derecho de defensa, es decir que nuestra Suprema Corte de Justicia, al conocer del indicado Recurso, debió considerar que dicha disposición legal no trataba de un simple procedimiento de cobro de una deuda que se exige conforme a la ley y la Constitución y luego de agotarse los recursos administrativos y judiciales disponibles, sino que se trata de un procedimiento de cobro compulsivo anticipado, a favor exclusivo de una de las partes litigiosas, y antes de que la deuda se conociera y fallara ante un tribunal imparcial e independiente.

Por esa razón la anterior sentencia debe ser revocada, no solo por contener motivos erróneos, sino por mal interpretar la referida disposición legal, vulnerando derechos fundamentales.

c) Del Tribunal Constitucional.

1) Los Tribunales deben Motivar sus Decisiones como Garantía Constitucional del Debido Proceso. Ver Motivos. (Sentencia TC/0009/13, de fecha 11 de febrero del 2013)

2) Motivación de la Sentencia. La debida Motivación de las Decisiones es una de las Garantías del derecho fundamental a un Debido Proceso y de la Tutela Judicial Efectiva. Ver Motivos. (Sentencia TC/0017/13, de fecha 20 de febrero del 2013)

3) El Derecho de Defensa es un Derecho Fundamental y tiene Relevancia Constitucional. En la especie el recurso de revisión de sentencia jurisdiccional tiene su fundamento en la vulneración al derecho de defensa, invocación que está comprendida en el referido artículo 53.3, en sus literales a, b y c. En el caso, el Tribunal Constitucional considera que en el presente recurso de revisión existe especial trascendencia o relevancia constitucional, de ahí que resulte admisible que dicho recurso deba ser conocido. La especial trascendencia o relevancia consiste en que el tratamiento y solución del conflicto expuesto permitirá a este Tribunal pronunciarse acerca de los alcances del debido proceso y, de manera particular, en lo concerniente al derecho de defensa. (Sentencia TC/0034/13, de fecha 15 de marzo del 2013)

4) Principios de Igualdad y Equidad. En ese orden de ideas, la doctrina y la jurisprudencia constitucional comparada reconocen la potestad de configuración normativa en materia tributaria que tiene el legislador, sujeto sin embargo a determinados principios tributarios, entre ellos el de igualdad y equidad: “El principio de equidad tributaria consagrado en las normas constitucionales, comporta la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia que proscribe toda formulación legal que implique

tratamientos tributarios diferenciados injustificados, y sirve de guía para ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes, para lo cual resulta relevante la valoración de su capacidad económica, no siendo éste el único criterio en materia de equidad tributaria, que a su vez se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria, de manera que no le es dado imponer cargas o beneficios manifiestamente inequitativos, sin que con ello se quiera significar que el legislador esté impedido para establecer algunos beneficios en consideración de circunstancias particulares de orden fiscal o extrafiscal, siempre que ellos se encuentren debidamente justificados... (Sentencia TC/033/12, de fecha 15 de agosto del 2012)

5) Las Personas o Situaciones respecto de las cuales se Reclama un Trato Igualitario, deben encontrarse en la misma Situación Fáctica o de Hecho. El principio de igualdad, consagrado en el artículo 39 de la Constitución de la República, obliga a las instituciones del Estado a fomentar y ofrecer a todas las personas un trato igualitario en términos jurídicos o normativos; en ese sentido se entiende en el derecho constitucional comparado, que las personas o situaciones respecto de las cuales se reclama un trato igualitario, se encuentren en la misma situación fáctica o de hecho, tal y como refiere la jurisprudencia constitucional colombiana en los términos siguientes: “La Corte Constitucional ha diseñado un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a los exámenes de igualdad que realizan los jueces sobre las normas y su fin no es otro que el de analizar si una norma trasgrede el principio de igualdad. La estructura analítica básica del juicio de igualdad puede reseñarse de la siguiente forma: (i) Lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de comparación, o *tertium comparationis*, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) Si resulta procedente el juicio de igualdad, deberá analizarse la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlos y la relación entre medios y fines” (Sent. C-748/09 de fecha 20 de octubre del 2009; Corte Constitucional de Colombia). (Sentencia TC/0044/12, de fecha 21 de septiembre del 2012)

6) El Principio de la Igualdad se predica entre la Identidad de Iguales y la Diferencia entre los Desiguales. Además, carece de sustento invocar la violación del principio de la igualdad, pues éste se predica entre la identidad de iguales y de la diferencia entre los desiguales, por tanto no se permite regulación diferente entre supuestos iguales o análogos, pero sí prescribe diferente normación a supuestos distintos. Por el contrario, la resolución de marras demanda de las accionantes someterse a los mismos requisitos que le son exigidos a toda empresa para el otorgamiento de derechos de explotación de obras eléctricas, lo que tiene por objeto que la administración pública pueda verificar el cumplimiento de las normas técnicas, así como de la preservación del medio ambiente y protección ecológica que sean dispuestas, por lo cual no se verifica violación al derecho a la

igualdad. Tampoco se crean privilegios ni monopolios, pues tales requerimientos para la obtención de los derechos de explotación se fundan en el interés colectivo y la garantía de un fin público. (Sentencia TC/0094/12, de fecha 21 de diciembre del 2012)

7) El Principio de Igualdad obliga a las Instituciones del Estado a Fomentar y Ofrecer un Trato Igualitario en términos Jurídicos o Normativos, a Todas las Personas Físicas y Morales. El principio de igualdad, consagrado en el artículo 39 de la Constitución de la República, obliga a las instituciones del Estado a fomentar y ofrecer un trato igualitario en términos jurídicos o normativos, a todas las personas físicas y aún a las morales, las cuales pueden ser titulares del derecho fundamental a la igualdad, siempre y cuando dicho derecho sea tenido en cuenta respecto de otras personas morales (Sent. T-362/05 del 8 de abril del 2005; Corte Constitucional de Colombia), tal y como acontece en el caso ocuriente, en donde las accionantes plantean un quebrantamiento en su perjuicio del principio de igualdad ante la ley, frente a otra persona moral beneficiaria de una licitación pública en el sector eléctrico. (Sentencia TC/0094/12, de fecha 21 de diciembre del 2012)

8) Igualdad en el Proceso. En lo atinente al principio de igualdad, previsto por el Art.39 de la vigente Constitución, supone un tratamiento igualitario de todas las personas, sin importar, el sexo, nacionalidad, o clase social, y en el orden procesal encuentra cabida en el artículo 69.4. En el aspecto específico del proceso, el principio de igualdad figura de manera expresa, en el artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, texto que consagra que: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de Justicia”. Dicha norma forma parte de nuestro derecho interno, por estar contemplada en un tratado regularmente ratificado por el país y por aplicación del numeral 1) del artículo 26 de la Constitución, según el cual: “La República Dominicana... reconoce y aplica las normas del derecho internacional, general y americano, en la medida en que sus poderes públicos las hayan adoptado...”. (Sentencia TC/0022/12, de fecha 21 de junio del 2012)

9) Imparcialidad. El Juez debe ser Imparcial frente a la Estructura del Sistema de Justicia y frente a las Partes del Proceso. La empresa accionante señala que la prestación de una fianza exigida por el párrafo único del artículo 382 del Código de Procedimiento Civil como condición previa para decidir respecto de la recusación de un juez en la materia civil, transgrede su derecho a un juez imparcial. 9.2.2.- En ese orden de ideas, es preciso señalar que la Constitución de la República en su artículo 69.2, consagra el derecho fundamental de todo justiciable a una jurisdicción imparcial. En adición, este derecho fundamental lo reconocen algunos de los más importantes instrumentos internacionales sobre derechos humanos, como lo son: (i) el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada mediante la Resolución No. 217A (III), de fecha diez (10) de diciembre del año mil novecientos cuarenta y ocho (1948), de la Asamblea General de la Naciones Unidas (ONU); (ii) el artículo 14, del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos; y (iii) el artículo 8.1, de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, esta últimas ratificadas por el Congreso Nacional mediante las resoluciones de fecha cuatro (4) y veintiuno (21) de enero de mil novecientos setenta y ocho (1978),

respectivamente. Por tanto, dichas normas constituyen parte integral del bloque de constitucionalidad dominicano, en virtud de las disposiciones de los artículos 74.3 de la Constitución y 7.10 de la prealudida Ley No.137-11.

9.2.3.-El contenido esencial del derecho fundamental al juez imparcial comporta dos dimensiones: una objetiva, que se refiere a la imparcialidad del juez frente a la estructura del sistema de justicia; y otra subjetiva, que apunta a la imparcialidad del juez frente a las partes del proceso, de modo que la decisión jurisdiccional a producir no resulte contaminada con pasiones, intereses y subjetividades ajenas a la objetividad que supone el oficio de juzgar. Este criterio, es compartido por la Corte Interamericana sobre Derechos Humanos (CIDH) que señala: “La Corte considera que el derecho a ser juzgado por un juez o tribunal imparcial es una garantía fundamental del debido proceso. Es decir, se debe garantizar que el juez o tribunal en el ejercicio de su función como juzgador cuente con la mayor objetividad para enfrentar el juicio (...) La imparcialidad del tribunal implica que sus integrantes no tengan un interés directo, una posición tomada, una preferencia por alguna de las partes y que no se encuentren involucrados en la controversia (...) El juez o tribunal debe separarse de una causa sometida a su conocimiento cuando exista algún motivo o duda que vaya en desmedro de la integridad del tribunal como un órgano imparcial” (Caso Palamara Iribarne vs. Chile; Sent. Del 22 de noviembre del 2005 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos).

9.2.4.- Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú, al conceptualizar el derecho fundamental al juez imparcial expresa: “En tanto que derecho fundamental, el derecho a un juez imparcial tiene un contenido constitucionalmente protegido. Ese contenido está relacionado con aquello que el Tribunal ha identificado como las dos vertientes de la imparcialidad, a saber: la imparcialidad subjetiva y la imparcialidad objetiva. (...) En lo que respecta a la imparcialidad subjetiva, ésta se refiere a cualquier compromiso que pudiera tener el juez con las partes procesales o con el resultado del proceso. Desde esta perspectiva, el derecho a un juez imparcial garantiza que una persona no sea sometida a un proceso o procedimiento en el que el juez, o quien está llamado a decidir sobre la cuestión litigiosa, tenga algún tipo de compromiso con alguna de las partes o con el resultado del mismo. (...) Al lado de la dimensión subjetiva, el Tribunal también ha destacado en el principio de imparcialidad una dimensión objetiva, referida a la influencia negativa que puede tener en el juez la estructura del sistema, restándole imparcialidad, es decir, si el sistema no ofrece suficientes garantías para desterrar cualquier duda razonable” (Sent. 00197-2010-PA/TC de fecha 24 de agosto del 2010 del Tribunal Constitucional de Perú). (Sentencia TC/0050/12, de fecha 16 de octubre del 2012)

10) La Recusación Judicial de Jueces es un medio Procesal para Resguardar el Derecho Fundamental al Juez Imparcial. (Sentencia TC/0050/12, de fecha 16 de octubre del 2012)

11) Obstáculos Procesales. La Existencia de Obstáculos Procesales pueden afectar el Derecho a la Justicia y su Imparcialidad. (Sentencia TC/0050/12, de fecha 16 de octubre del 2012)

12) Para hablar de Justicia e Igualdad No basta con que el texto Supremo consagre su Interés Ni que Establezca las Pautas para lograrlo. Es Necesario que los Mecanismos creados sean realmente Efectivos. Para hablar de desarrollo humano, justicia social, equidad, igualdad de oportunidades y solidaridad, no basta con que el texto supremo consagre su interés de alcanzar esa zona de bienestar y dignidad, ni que establezca las pautas a seguir para lograrlo. Es necesario, más aun, que los mecanismos creados por el constituyente y el legislador sean realmente efectivos, logren realizar los principios sobre los cuales se fundan, tales como los de eficacia, de razonabilidad y de celeridad, todos los cuales quedan vulnerados y, con ellos, la integridad de algunos derechos fundamentales, cuando, como en la especie, la administración no ha sido lo suficientemente proactiva y sensible para atender los reclamos de un trabajador que, por las condiciones propias de su existencia particular, conforman y definen prácticamente su vida. En un Estado Social y Democrático de Derecho, es función esencial la protección efectiva de los derechos de las personas, el respeto de su dignidad y la obtención de los medios que le permitan perfeccionarse de forma igualitaria, equitativa y progresiva dentro de un marco tanto de libertad individual como de justicia social que sean compatibles con el orden público, el bienestar general y los derechos de todos y todas, lo cual es posible cuando se cuenta con una administración pública cuya actuación se encuentre sujeta a los principios de legalidad, eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad, coordinación. (Sentencia TC/203/13, de fecha 13 de noviembre del 2015)

Por lo tanto, en el presente caso entendemos que pueden existir violaciones al debido proceso si el Ejecutor Administrativo se mantiene como un empleado dependiente de la DGII, o sea de una parte interesada en la litis, pues el Ejecutor Administrativo debe ser un juez administrativo o judicial independiente e imparcial.

B) Criterios del Tribunal Constitucional.

A pesar de nuestros argumentos jurídicos antes indicados, nuestro Tribunal Constitucional emitió las siguientes decisiones:

a) Respecto de las Medidas Conservatorias el Legislador ha Facultado a la Administración Tributaria de un mecanismo de Autotutela. Los textos analizados regulan un proceso de cobro, distinto al sancionador, y como tal, el legislador ha facultado a la administración tributaria de un mecanismo de autotutela que, a su vez, no escapa del control jurisdiccional, pues el artículo 90 del Código Tributario dispone de manera expresa que "En contra de la resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Contencioso Tributario" (hoy Tribunal Superior Administrativo). De esta manera se garantiza una tutela judicial efectiva sobre la actividad de la administración tributaria, con todas sus garantías fundamentales, incluidas aquellas cuya vulneración se ha invocado en la especie, a saber Artículo 69. - Tutela judicial efectiva y debido proceso. 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: (...) 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; (...) 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..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. (Sentencia TC 0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

b) La DGII puede decretar Medidas Conservatorias Sin Autorización Judicial. La administración tributaria -para los efectos, la Dirección General de Impuestos Internos-, en materia de cobros, tiene como función, la de adoptar las medidas necesarias para obtener el ingreso al fisco de las deudas de los contribuyentes, siendo esto parte de su función estatal principal, que es administrar los tributos. Se trata de mecanismos de cobro previstos por el legislador a los fines de que el contribuyente, proceda a realizar el pago de la deuda. Son métodos más efectivos, más rápidos, más sencillos y más económicos, que se justifican en la necesidad de proveer a la administración tributaria correspondiente de herramientas necesarias para facilitar la actividad recaudadora del fisco, que, de verse afectada, atentaría contra la estabilidad económica del propio Estado dominicano y, por tanto, el interés general. En fin, que las atribuciones que el legislador ha conferido a la administración tributaria en materia de cobro de tributos, no transgrede ni el principio de igualdad, ni deviene en irrazonable, ni mucho menos violentan los principios de justicia y de equidad fiscal. Al contrario, se trata de mecanismos que garantizan el cumplimiento de deberes fundamentales consagrados en el artículo 75 de la Constitución, tales como el previsto en su inciso 6, consistente en "tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente." (Sentencia TC 0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

C) Ordenanza o Resolución Motivada del Ejecutor Administrativo.

De manera expresa el artículo 82 no habla de que debe emitirse una ordenanza o resolución donde se haga constar el riesgo; sin embargo, al hablarse de que el riesgo debe estar “fundamentado” entendemos que la única forma de fundamentarlo es a través de una ordenanza o resolución en la cual se fundamente el mismo y se compruebe la existencia del crédito o por lo menos una presunción grave de la existencia del mismo.

Además, tal y como veremos más adelante, las medidas cautelares no solo se adoptan o materializan mediante un acto, sino que primero deben ser “decretadas” a la luz de la comprobación del riesgo, como bien señala el artículo 85 del mismo Código Tributario, al disponer lo siguiente: “Artículo 85. Será competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria. El Ejecutor Administrativo deberá considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado y decretará las medidas, si procedieren, en un plazo de cinco días, el cual podrá extender a diez (10) días si el caso lo requiere. Fijará en el mismo acto el término durante el cual tendrá vigencia la medida decretada, que no podrá exceder de 60 días y será prorrogable hasta por igual término. En caso de oposición a la medida el funcionario actuante podrá solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública. Una vez tratada la medida, se notificará al interesado la resolución que la ordena.”

Es decir, que de conformidad con el artículo 85 el Ejecutor Administrativo no puede por decisión propia ordenar y practicar una medida conservatoria, sino que es la Administración Tributaria quien primero le solicita al Ejecutor Administrativo adoptar medidas conservatorias contra un supuesto deudor tributario y luego, si este las entiende procedentes, decreta las mismas.

En pocas palabras, el procedimiento que debe seguir el Ejecutor Administrativo para decretar y trabar medidas conservatorias es el siguiente:

1) Recibir de la Administración Tributaria una solicitud para decretar y practicar medidas conservatorias contra un supuesto deudor tributario del cual existe riesgo de una posible desaparición de sus bienes como mecanismo para evadir el pago de los impuestos.

2) Considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado.

3) Si el Ejecutor Administrativo no percibe la existencia de riesgo y la urgencia de adoptar medidas preventivas, rechazará dicha solicitud.

4) Si el Ejecutor Administrativo sí percibe la existencia de riesgo y la urgencia de adoptar medidas preventivas, y dentro de un plazo no mayor de 10 días, decretará u ordenará

dichas medidas, mediante una Ordenanza o Resolución que contenga los datos esenciales del caso y la justificación o fundamentación del riesgo.

5) Si las medidas conservatorias proceden, procederá a trabarlas, las cuales tendrán una duración máxima de 60 días, prorrogable por simple Resolución motivada y fundamentada del Ejecutor Administrativo.

6) Una vez tratada la medida, deberá notificarla al interesado junto con la Resolución que la ordena.

En consecuencia, para que pueda adoptarse una Medida Cautelar debe existir riesgo y una Resolución u Ordenanza del Ejecutor Administrativo de la DGII que las decrete, mediante un acto o resolución motivada donde quede claro en qué se fundamenta este riesgo, no solo como forma de respetar el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, sino también como requisito esencial para que posteriormente el juez de lo contencioso pueda valorar correctamente los elementos y juicios que sobre el “riesgo” de desaparición de los bienes del deudor tomó en cuenta la resolución u ordenanza que adopta las medidas cautelares y juzgarlas en su justa legalidad, amplitud y dimensión.

D) Intimación Previa y Recurso de Oposición.

Es importante indicar que aunque el Código Tributario señala que el proceso para decretar medidas conservatorias debe hacerse en fase secreta, es decir “sin dar conocimiento al interesado”, es común que el Ejecutor Administrativo, antes de decretar o trabar las medidas conservatorias, le notifique al contribuyente un acto advirtiéndole de su deuda y de que si no paga dentro de un plazo, normalmente de cinco días, o presenta oposición, se procederá a interponer en su contra medidas cautelares. Ante tal hecho debemos analizar dos aspectos:

1) Acto de Intimación de Pago.

La idea de intimar al pago antes de la adopción de medidas cautelares surge de una analogía con la fase ejecutoria o cobro compulsivo de la deuda, en especial con el mandamiento de pago contenido en el artículo 91 del Código Tributario, que expresa 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 el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.”

No obstante, entendemos que no existe nada ilegal con el anterior proceder de intimar antes de embargar o adoptar medidas cautelares, pues cuando la ley habla de actuar “sin dar conocimiento al interesado” solo se refiere a que el Ejecutor Administrativo debe conocer

las circunstancias del caso antes de decretar la medida, sin dar conocimiento al interesado, pero no que el Ejecutor Administrativo no pueda intentar un cobro amigable antes de decretar medidas conservatorias, en caso de tratarse, claro está, de una deuda tributaria o sanción pecuniaria ya determinada y no de simples expectativas. Sin embargo, en estos casos existe la posibilidad de que el contribuyente se sienta advertido y proceda a la desaparición de sus bienes antes de que el Ejecutor Administrativo trabee las medidas conservatorias.

2) Presentación de Excepciones u Oposiciones.

Al igual de lo que ocurre con la intimación previa antes de la adopción de medidas cautelares, la indicación al contribuyente de que puede presentar excepciones u oposiciones en contra de la adopción de medidas cautelares, surge de una analogía con la fase ejecutoria o cobro compulsivo de la deuda, en especial con el mandamiento de pago contenido en el artículo 91 del Código Tributario, al señalar que con el requerimiento de pago o mandamiento de pago el Ejecutor Administrativo ordenará al contribuyente pagar el monto del crédito en un plazo de cinco días u oponer excepciones en dicho término.

En efecto, el artículo 111 del Código Tributario, refiriéndose a la fase ejecutoria, dispone que “el embargado podrá oponerse a la ejecución, ante el Ejecutor Administrativo, dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago practicado conforme el Artículo 91.” Por su parte, el artículo 112 expresa que la oposición del embargado sólo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes excepciones: a) Pago de la deuda; b) Prescripción; y c) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos para el embargo, no pudiendo discutirse la procedencia ni la validez del acto en que se haya determinado la obligación tributaria o aplicado la sanción pecuniaria.

El Código Tributario establece que una vez que el Ejecutor Administrativo haya recibido el escrito de oposición, mejor conocido como Recurso de Oposición, examinará su contenido y se pronunciará sobre la admisibilidad de las excepciones u oposiciones presentadas. Una vez analizado, dictará una Resolución de Oposición, admitiendo o rechazando dicho recurso. Si en la Resolución fueran rechazadas las excepciones por el Ejecutor Administrativo, el ejecutado podrá interponer en contra de ella el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

No obstante, como dijimos antes, nada se opone a que el ejecutor administrativo intime al pago antes de decretar o trabar medidas conservatorias y que ante esta intimación el contribuyente le un escrito informándole sobre su solvencia económica y la no existencia de un riesgo de desaparición de sus bienes, como forma de que al conocer y decidir sobre la pertinencia de ordenar o no medidas conservatorias, el Ejecutor Administrativo se encuentre mejor edificado sobre el caso.

Sin embargo, tal y como dijimos, debe quedar claro que en esta fase del proceso, vale decir de la adopción o no de medidas conservatorias, no procede literalmente la presentación de excepciones u oposiciones y mucho menos una Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo recurrible mediante un recurso contencioso ante el Tribunal Superior Administrativo, conforme al artículo 90 del Código Tributario.

En efecto, como en esta fase de medidas conservatorias no existe un verdadero Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo, este no emite una verdadera Resolución de Oposición, como sí ocurre en la fase ejecutoria o de cobro compulsivo. En consecuencia, si por algún motivo el contribuyente se entera de una posible medida conservatoria en su contra y le presenta al Ejecutor Administrativo un simple escrito de oposición a la misma, que legalmente no es un verdadero Recurso de Oposición, el Ejecutor Administrativo no está obligado a responderlo y si lo hace, debe hacerlo como un simple acto administrativo de respuesta a una solicitud, no a un Recurso de Oposición, y por tanto en este caso no procede un recurso contencioso en contra de dicha respuesta.

Cuando el artículo 90 del Código Tributario expresa que “en contra de la Resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Contencioso Administrativo”, no se refiere a la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, inexistente en esta fase, sino a la Resolución del Ejecutor Administrativo que decreta las medidas conservatorias, conforme a lo indicado en el artículo 85 del Código Tributario.

En síntesis, contra de las medidas cautelares ordenadas o trabadas por el Ejecutor Administrativo no procede que el interesado presente Recurso de Oposición o Excepciones, pues este recurso solo procede en contra de medidas ejecutorias. Sin embargo, nada impide que el Ejecutor Administrativo reciba las mismas como una simple solicitud de que se levanten las medidas cautelares y si al recibirla ve razones justas para levantarlas, puede hacerlo. Al conocer esta solicitud el Ejecutor Administrativo no emite una Resolución de Oposición propiamente dicha, sino una simple comunicación al interesado, la cual no es susceptible de recurso. En contra de la ordenanza que ordena trabar las medidas conservatorias es que procede un recurso contencioso, en base al artículo 90 del Código Tributario.

E) Auxilio de la Fuerza Pública en caso de Oposición.

Dispone la parte final del artículo 85 del Código Tributario, que en caso que exista alguna oposición al momento de trabar las medidas conservatorias, el funcionario actuante podrá solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública.

VI.- Sustitución y Levantamiento de las Medidas Cautelares.**A) Sustitución de Garantías.**

De acuerdo con el artículo 83 del Código Tributario, “las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes”, lo cual significa que es Potestad exclusiva de la DGII sustituir las medidas cautelares ejecutadas, por otro tipo de garantías. Es decir, no es una obligación de la DGII, sino una facultad, y puede hacerlo de oficio, o sea por voluntad propia, o ante pedido de la parte interesada. No obstante, entendemos que el Tribunal, a solicitud del embargado y mediante solicitud de medida cautelar en un Recurso Contencioso, conforme al artículo 90 de este Código, puede ordenar esta sustitución de medidas cautelares por otras que no perjudiquen tanto al contribuyente y a la vez le ofrezcan a la DGII garantías sobre el cobro de su crédito fiscal.

B) Levantamiento de las Medidas Cautelares.

Dispone el artículo 84 del Código Tributario, que “la Administración Tributaria podrá solicitar el levantamiento de las medidas decretadas en cualquier momento del procedimiento.”

1) Aunque se habla de “solicitar el levantamiento de las medidas decretadas” debemos tener presentes que esto es un tecnicismo, pues las medidas cautelares no se adoptan ni se levantan por un órgano distinto de la DGII, sino por su propio Ejecutor Administrativo que es un funcionario mismo de la DGII. Por eso el artículo 85 del Código Tributario expresa que “Será competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria.”

2) El levantamiento de las Medidas Cautelares puede hacerse por dos vías:

a) Cuando la Administración Tributaria así lo considere, en cualquier momento del procedimiento, ya sea por llegarse a un acuerdo con el contribuyente, por pagarse el tributo debido o porque el Fisco entienda que son inapropiadas, irregulares o injustas.

b) Cuando lo ordene el Tribunal Superior administrativo, ya se al decidir un recurso contencioso tributario contra dichas medidas cautelares, conforme al artículo 90 del Código, o por la adopción de una medida cautelar conforme a la Ley No.13-07, del año 2007, sobre el Tribunal Superior Administrativo.

VII.- El Ejecutor Administrativo.

Señala el artículo 85 del Código Tributario que “será competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria.”

Por su parte, el artículo 99 del mismo Código dispone que “la acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor o deudores por el Departamento del cobro compulsivo coactivo o de aquel que ejerza esas funciones, a través del consultor jurídico respectivo. Sin embargo, el Director General tendrá facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria si no hubiere en la Administración estos Departamentos”, Agregando en su único párrafo que “el funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo, a cuyas diligencias tendrá efecto el procedimiento administrativo de ejecución, previo mandamiento de pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto.

En la actualidad las funciones de Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos son ejercidas por el Subdirector Jurídico o el Consultor Jurídico de esa entidad.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho que el Director General puede designar al Ejecutor Administrativo, al señalar lo siguiente: Considerando, que con relación al primer medio planteado, en el que la recurrente alega que el tribunal a-quo alteró los hechos probados al establecer que la comunicación núm. MNS-110522822, objeto de recurso, fue firmada por el Director Jurídico y no por el Ejecutor Administrativo y que la misma constituye un acto administrativo, en razón de que da respuesta a una instancia; esta Suprema Corte de Justicia advierte que si bien es cierto que la aludida comunicación está firmada por el Subdirector Jurídico, no menos verdadero es que el artículo 99 del Código Tributario le da tal facultad, al indicar que: “ La acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor o deudores por el departamento de cobro compulsivo coactivo de aquel que ejerza esas funciones, a través del Consultor Jurídico respectivo. Sin embargo, el Director General tendrá la facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria si no hubiere en la Administración estos departamentos. Párrafo.- El funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo a cuya diligencias tendrá efecto el procedimiento administrativo de ejecución, previo mandamiento de pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto”; de lo que se infiere que al Director General se le da la potestad de fungir como Ejecutor Administrativo, por lo que el aspecto de la firma en la especie es irrelevante por no contravenir disposición legal alguna. (Sentencia SCJ Registro Unico 003-2012-02612, de fecha 23 de julio del 2014)

VIII.- Procedimiento para las Medidas Cautelares.**A) Decretar la Medida. Plazo de Vigencia.**

Anteriormente indicamos que de acuerdo con el artículo 85 del Código Tributario que “será competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria” y que en la actualidad estas funciones de Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos son ejercidas por el Subdirector Jurídico o el Consultor Jurídico de esa entidad.

Pues bien, el párrafo del artículo 85 expresa que una vez el expediente de solicitud de medidas cautelares llegue a sus manos, el Ejecutor Administrativo deberá considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado y decretará las medidas, si procedieren, en un plazo de cinco días, el cual podrá extender a diez (10) días si el caso lo requiere. Sin embargo, en la práctica este plazo es inoperante y sin ningún tipo de consecuencias y aunque la ley habla de “considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado” es común que el ejecutor administrativo, antes de decretar y trabar las medidas cautelares, intime al deudor al pago de la deuda bajo advertencias de que si no pago se adoptarán en su contra medidas cautelares.

Agrega el artículo 85 del Código Tributario que al decretar las medidas cautelares el Ejecutor Administrativo deberá fijar en el mismo acto que las decreta, el término durante el cual tendrá vigencia la medida decretada, que no podrá exceder de 60 días y será prorrogable hasta por igual término. Esta prórroga de las medidas cautelares debe ser hecha por el propio Ejecutor Administrativo mediante una resolución motivada notificada al interesado. Sin embargo, como en la práctica el Ejecutor Administrativo es el “dueño” del procedimiento cautelar, sin ningún tipo de autorización judicial o de órgano independiente, si el plazo de las medidas cautelares vence solo tiene que decretar una nueva medida cautelar.

B) Fuerza Pública en caso de Oposición.

En caso de que al momento de trabar las medidas cautelares el Ejecutor Administrativo encuentre algún tipo de oposición a que ésta se realice, el funcionario actuante podrá solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública.

C) Notificación al Interesado.

Dispone el artículo 85 del Código Tributario que “una vez tratada la medida, se notificará al interesado la resolución que la ordena.”

D) Defraudación Tributaria.

Establece el numeral 5) del artículo 237 del Código Tributario que constituye un caso de defraudación tributaria “violación de una clausura o medidas de control dispuestas por el órgano tributario competente y la sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas en poder del infractor en virtud de medidas conservatorias.”

IX.- Procedimiento de Embargo Conservatorio.

Artículo 86. Cuando el Ejecutor ordene el embargo conservatorio, éste se practicará de acuerdo con lo dispuesto en los Artículos 100 y siguientes, de este Código.

Aunque el Código Tributario no lo dice, se entiende por analogía y carácter supletorio con el Código de Procedimiento Civil, que el embargo conservatorio puede ser hasta por el duplo de la supuesta suma adeudada.

El artículo 100 del código tributario dispone que se procederá a practicar el embargo de los bienes del deudor, sin necesidad de ningún orden de prelación, agregando en su párrafo que si hubiera dinero en efectivo, se hará constar la cantidad y clase de moneda. El funcionario actuante lo depositará en una institución bancaria, a menos que entre el embargante y el embargado convengan elegir otro depositario.

Por su parte el artículo 102 señala que el embargo se entenderá practicado por la entrega real o simbólica de los bienes al depositario designado. En los casos en que no se haya designado un depositario, se presume que el deudor ha sido designado hasta el nombramiento de un nuevo depositario. Agrega que tratándose del embargo de bienes inmuebles, éstos se consideran embargados por la inscripción o transcripción del acto de embargo en la oficina del Registrador de Títulos o en el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas, con lo cual la inscripción o transcripción de dicho acto produce, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo y en su párrafo II establece que de igual modo se procederá en caso de bienes embargados que deban inscribirse en registros especiales (Vehículos y cualesquiera otros bienes muebles).

Si el funcionario actuante en el embargo encontrare oposición por parte del embargado o terceras personas que hagan impracticable o insuficiente el embargo, podrá aquél requerir directamente el auxilio de la fuerza pública para trabar del mismo.

Del embargo se levantará acta en el lugar mismo y en el instante de practicarse el embargo, la que será firmada por el funcionario actuante, los testigos, el depositario y el ejecutado, a quienes se les entregará una copia de la misma. Esta acta deberá contener lo siguiente:

a) Fecha, hora y lugar donde se practique el embargo, así como el nombre y domicilio del deudor y del tercero en cuyo poder se encontraren los bienes embargados.

b) Individualización de los bienes y firma del funcionario actuante, así como de los testigos requeridos al efecto y generales de estos.

c) Referencia a la providencia que ordena el embargo, así como indicación de la suma por la cual se verifique.

d) Descripción precisa y detallada de los bienes embargados, según su naturaleza, peso y medida, si esto último fuere necesario para su individualización.

e) Tratándose de bienes inmuebles, contendrá además la descripción del inmueble en los siguientes términos: número del solar o parcela, designación catastral, número de manzana, linderos, superficie, designación de las mejoras y contenencias, indicando calle y número, provincia, municipio o sección donde los bienes radiquen; certificado de título o documento que ampara el derecho de propiedad, así como mención de los gravámenes existentes.

f) La designación del depositario de los bienes que se embarguen la cual podrá recaer en el propio ejecutado o en otras personas o entidades que cumplan funciones ajenas a la Administración Tributaria. Los depositarios tendrán el carácter legal de administradores de los bienes embargados o de interventores en las empresas embargadas.

Señala el artículo 108 del Código Tributario que para los efectos de este Código, serán nulos los trasposos de bienes realizados por el deudor, con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutivo.

No obstante, y según dispone el párrafo del artículo 109, el deudor puede, en cualquier etapa del procedimiento, sustituir los bienes embargados, consignando una cantidad de dinero efectivo suficiente u ofreciendo otros bienes de valores equivalentes a los embargados. Toda sustitución deberá ser aprobada por el Ejecutor Administrativo.

X.- Recurso Contencioso Tributario.

A) El Recurso Contencioso y Plazo.

El artículo 90 del Código Tributario (Ley 11-92) establece lo siguiente: “En contra de la Resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.”

Por su parte, el artículo 144 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII y el artículo 5 de la Ley No.13-07, del 2007, sobre Tribunal Superior Administrativo, establece lo siguiente: El plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo, será de treinta (30) días a contar del día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido, o del día de publicación oficial del acto recurrido por la autoridad de que haya emanado o del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración. Si el recurso contencioso-administrativo se dirigiera contra una actuación en vía de hecho, el plazo para interponer el recurso será de diez (10) días a contar del día en que se inició la actuación administrativa en vía de hecho. En los casos de responsabilidad patrimonial del Estado, los Municipios, los organismos autónomos y sus funcionarios el plazo para recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo será de un año a partir del hecho o acto que motive la indemnización.

B) Solicitud Medida Cautelar en Suspensión Provisional

El artículo 7 de la Ley 13-07 del Tribunal Superior Administrativo, establece que el recurrente podrá solicitar, en cualquier momento del proceso, por ante el Presidente del Tribunal Superior Administrativo, la adopción de cuantas medidas cautelares sean necesarias para asegurar la efectividad de una eventual sentencia que acoja el recurso contencioso administrativo o contencioso tributario. Esta petición se someterá mediante instancia separada del recurso principal. Una vez recibida, el Presidente del Tribunal, o el de una de sus Salas que designe mediante auto, convocará a las partes a una audiencia pública que celebrará dentro de los cinco (5) días siguientes, a los fines de escuchar sus argumentos y conclusiones, debiendo fallar el asunto en un plazo no mayor de cinco (5) días.

Párrafo I. Requisitos para la adopción de Medidas Cautelares. El Presidente del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, o el de una de sus Salas, adoptará la medida cautelar idónea siempre que: (a) Pudieran producirse situaciones que impidieren o dificultaren la efectividad de la tutela que pudiera otorgarse en la sentencia; (b) De las alegaciones y documentos aportados por el solicitante, sin prejuzgar el fondo del asunto, parezca fundada la pretensión; y (c) No perturbare gravemente el interés público o de terceros que sean parte en el proceso. Si de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios podrá exigirse la constitución de una garantía o acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. En este caso la medida cautelar adoptada no se llevará a efecto hasta que se acredite el cumplimiento de la garantía.

Párrafo II. Modificación o levantamiento de las Medidas Cautelares. El Presidente del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, o el de una de sus Salas, podrá acordar la modificación o el levantamiento de las medidas cautelares, siempre que: (a) Se acrediten circunstancias que no pudieron tenerse en cuenta al concederse; (b) Si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubiesen adoptado; (c) Si, dándose alguno de los

supuestos descritos en los apartados anteriores de este párrafo, el Estado o la entidad pública demandada acredita que la medida cautelar adoptada lesiona gravemente el interés público.

Párrafo III. En todo lo relativo a los actos emanados de la Administración Tributaria, integrada por la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, así como de la Administración Monetaria y Financiera, las medidas cautelares se regirán de conformidad con las disposiciones establecidas en la Ley 11-92, de fecha 16 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código Tributario de la República Dominicana), la Ley No.3489 de fecha 14 de octubre de 1953 y sus modificaciones, y la Ley Monetaria y Financiera No.183-02, de fecha 21 de noviembre del 2002, y las demás leyes que rigen dichas materias, según apliquen.

Párrafo IV. Medidas cautelares anticipadas. Las medidas cautelares podrán ser solicitadas al Presidente del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, antes de iniciarse el proceso contencioso administrativo. En caso de que la medida cautelar sea concedida, el recurso contencioso administrativo o contencioso tributario deberá presentarse en el plazo previsto en esta ley; de lo contrario, se ordenará su levantamiento y se condenará a la parte solicitante al pago de las costas. En caso de que el administrado haya interpuesto recurso en vía administrativa el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo o contencioso tributario, a los fines de este párrafo, se computa a partir del momento en que se haya agotado la vía administrativa.

Párrafo V. Medida cautelar ante el Juzgado de Primera Instancia. En los casos previstos en el artículo 3 de esta Ley, la adopción de medidas cautelares previstas en los párrafos anteriores, así como su modificación o levantamiento serán solicitadas al Juez de los Referimientos.

Párrafo VI. Carácter suspensivo actos sancionadores. La solicitud de adopción de una medida cautelar en relación a un acto administrativo sancionador tendrá carácter suspensivo mientras se conoce y estatuye en relación a la petición.