

El debido proceso administrativo para la aplicación de los tributos en República Dominicana*

EDGAR MORALES PÉREZ

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.—2. EL DERECHO TRIBUTARIO: NATURALEZA Y PROCEDIMIENTO. 2.1. Naturaleza del Derecho tributario. 2.2. El Derecho tributario en República Dominicana. 2.3. Principios constitucionales de los tributos. 2.4. Procedimiento administrativo tributario.—3. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA. 3.1. Conceptualización. 3.2. Métodos de determinación de la deuda tributaria. 3.3. El debido proceso de la determinación de oficio.—4. PROCEDIMIENTO DE PAGO VOLUNTARIO Y COBRO PERSUASIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA. 4.1. Definiciones y fundamento jurídico. 4.2. Obligados al pago de la deuda tributaria. 4.3. Medios y formas de pago. 4.4. Facilidades de pago. 4.5. Pagos extemporáneos: pago de intereses y recargos. 4.6. Prelación en la imputación del pago. 4.7. Servicios de ayuda a los contribuyentes. 4.8. Descripción del procedimiento de pago voluntario y cobro persuasivo. 4.9. Otros modos de la extinción de la deuda tributaria.—5. PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO. 5.1. Tipos de procedimiento de cobro coactivo. 5.2. Inicio del procedimiento de cobro coactivo. 5.3. Procedimiento de medidas conservatorias. 5.4. Procedimiento de embargo ejecutivo. 5.5. Formas de enajenación de bienes embargados.—6. PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN O REEMBOLSO. 6.1. Definiciones, fundamento jurídico y aplicación. 6.2. Procedimiento de reembolso de pagos en exceso o indebidos.—7. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO. 7.1. Naturaleza, fundamento jurídico y aplicación. 7.2. Procedimiento de aplicación de sanciones por faltas tributarias.—8. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.—9. CONCLUSIÓN.—ANEXO.—BIBLIOGRAFÍA.

DESCRIPCIÓN DE SIGLAS

ADOEXPO: Asociación Dominicana de Exportadores.	ITBIS: Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios.
CEDDET: Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico.	IVA: Impuesto al Valor Agregado.
CEI-RD: Centro de Exportación e Inversión de la República Dominicana.	OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.	OFV: Oficina Virtual.
DGA: Dirección General de Aduanas.	PST: Procedimiento Simplificado de Tributación.
DGII: Dirección General de Impuestos Internos.	RNC: Registro Nacional de Contribuyentes.
IEF: Instituto de Estudios Fiscales.	SIT: Sistema de Información Tributaria.
ISC: Impuesto Selectivo al Consumo.	SMS: Short Message Service.
ISR: Impuesto sobre la Renta.	TET: Tasa Efectiva de Tributación.
	TIC: Tecnología de Información y Comunicaciones.

I. INTRODUCCIÓN

La función principal u orgánica de una Administración Tributaria es dar cumplimiento al sistema tributario plasmado en las legislaciones mediante procedimientos administrativos especiales con la finalidad de obtener los recursos necesarios para el financiamiento del sector público.

* Trabajo presentado a la *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, VIII edición 2010-2012* organizada por la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Universidad Nacional de Educación a Distancia, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la Fundación CEDDET y la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo.



Para tales fines, la Administración se vale del procedimiento administrativo tributario, el cual es un tipo especial dentro del procedimiento administrativo general, que se basa en la relación de la Administración Tributaria y los obligados tributarios sobre los fundamentos de la Constitución como norma que contiene todos los derechos y deberes inherentes de los ciudadanos.

Por tanto, resulta de vital importancia la aplicación de las leyes tributarias siguiendo el debido proceso tributario, lo que permite a la Administración Tributaria ejercer su función de recaudación y fiscalización de impuestos sobre la base del principio de legalidad y del deber de los ciudadanos de tributar.

En ese contexto, con este documento se pretende evaluar el procedimiento administrativo tributario de República Dominicana establecido en el Código Tributario y compararlo con el debido proceso determinado según la doctrina del derecho tributario y las buenas prácticas.

Específicamente, el Título I de la Ley número 11-92 y sus modificaciones que crea el Código Tributario dominicano, es una normativa del año 1992 que, salvo pequeños ajustes, en las modificaciones al Código no se han revisado los temas procedimentales. Por tal motivo, ya no se adecuan a la nueva realidad económica y social del país, así como tampoco a los modernos lineamientos de administración tributaria, dificultando el trabajo de la institución, que se ve compelida muchas veces a tomar decisiones que no necesariamente se enmarcan en la legislación.

En ese orden de ideas, el procedimiento administrativo tributario de República Dominicana, plasmado en el Código Tributario, tiene ambigüedades que permiten actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria e imprecisiones en el procedimiento del cobro de la deuda tributaria, ocasionando inseguridad jurídica. Estas debilidades en el procedimiento aplicado actualmente inciden en la gestión del organismo, dificultando llevar a cabo una política eficiente de cobro persuasivo y coactivo, lo que se traduce en deudas incobrables y en un desincentivo del pago voluntario de los contribuyentes, quienes también se valen de estas vaguedades en la legislación para disminuir sus obligaciones tributarias.

Basados en esta premisa, se analiza la variada y nutrida literatura de derecho tributario que estudia los aspectos generales del procedimiento tributario, su naturaleza jurídica, estructura y sujetos que intervienen en el mismo. Este procedimiento se divide en etapas que inicia con la declaración del impuestos, seguido de su gestión por parte de la Administración Tributaria (determinación, liquidación, recaudación y fiscalización de impuestos) hasta los procedimientos sancionatorio y de impugnación del sujeto pasivo a los actos administrativos ante la propia Administración Tributaria.

Atendiendo a lo anterior, esta investigación se basa en la hipótesis de que una actualización al procedimiento administrativo tributario en República Dominicana conllevaría a la mejora en la eficiencia de la Administración Tributaria, aportando mayor seguridad jurídica a la ciudadanía y, a su vez, incrementando las recaudaciones.

Para comprobar estas presunciones en el documento se persigue:

- Analizar el procedimiento administrativo tributario de República Dominicana.
- Identificar las etapas que conforman el debido proceso administrativo tributario.
- Destacar las principales características que debe contener y cumplir cada etapa del proceso administrativo tributario.
- Valorar el impacto que tendría en la Administración Tributaria dominicana una modificación al procedimiento administrativo tributario aplicado.
- Proponer las modificaciones necesarias al Código Tributario dominicano tendentes a alcanzar el debido proceso administrativo tributario.

En base a estos objetivos, el documento se compone de siete apartados, iniciando con la naturaleza y el debido proceso del derecho tributario y continuando con los procedimientos para la aplicación de los tributos: procedimiento de determinación, la distinción entre el procedimiento de pago voluntario y cobro persuasivo del procedimiento de cobro coactivo, el proceso de repetición o reembolso, así como los elementos transversales a la gestión tributaria, como son el procedimiento sancionador y el recurso de reconsideración.

Igualmente, en este documento se emplea un análisis comparado del procedimiento administrativo tributario vigente en República Dominicana respecto a las buenas prácticas identificadas en la doctrina, en los países de América Latina, España y en el Modelo de Código Tributario del CIAT, con la finalidad de destacar las debilidades y fortalezas del procedimiento administrativo tributario dominicano, proponiendo reco-

mendaciones para su mejora en base al incremento del pago voluntario, una cobranza ejecutiva efectiva y un régimen sancionador justo y coherente.

2. EL DERECHO TRIBUTARIO: NATURALEZA Y PROCEDIMIENTO

2.1. Naturaleza del Derecho tributario

Los tributos tienen su origen en la necesidad del Gobierno, como administrador del Estado, de financiar el gasto público para la satisfacción de las necesidades públicas. El Modelo de Código Tributario del CIAT define a los tributos como:

“Artículo 2. Prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

Su origen se remonta a antiguas civilizaciones como Mesopotamia y Egipto donde el pago de tributos tenía una connotación religiosa, se referían a “ofrendas para los dioses”; luego, los tributos obtienen un significado económico en civilizaciones como Grecia y Roma donde tenían una función similar a la actual, financiar los gastos públicos.

No obstante, en esas civilizaciones los tributos eran establecidos en base al poder del Estado sobre los ciudadanos sin respetar sus derechos, por lo que a menudo eran confiscatorios, utilizados para financiar guerras y conquistas o simplemente correspondían a los pagos obligatorios de ciudades conquistadas. Esta concepción de los tributos se extendió hasta la Edad Media, época de los Estados absolutistas, hasta la instauración de la Carta Magna inglesa “en la cual se plasmó el principio de la auto imposición”.¹

Con la separación de los Poderes del Estado le corresponde al Poder Legislativo, como representantes de los ciudadanos, la creación de los tributos y al Poder Ejecutivo su aplicación. La primera de las potestades ha sido conocida como *potestad tributaria* o de creación, la segunda como *potestad impositiva* o de aplicación.² La potestad tributaria tiene base constitucional, mientras que la potestad de imposición es de carácter legal.

2.2. El Derecho tributario en República Dominicana

La importancia de los tributos en la sociedad evidenció la necesidad de su regulación, convirtiéndose con los años en una especialización de estudio del derecho. Aunque los tributos forman parte de la sociedad desde tiempos muy antiguos, “el derecho tributario se forjó en el derecho alemán de finales del siglo XIX... al señalar que en los medios de financiación de los entes públicos, concurrían dos elementos, uno económico y otro jurídico...”.³

Para LARA BERRIOS,

“El derecho tributario es una rama del Derecho Financiero, circunscrito únicamente a los ingresos públicos, cuyo título es la Ley, es decir, cuyo vínculo se encuentra en el Derecho Público y no en el Derecho Privado, ingresos conocidos como tributos.”

Es decir, que el derecho tributario surge del derecho financiero bajo el entendido de que este último se refiere tanto a los ingresos como a los gastos públicos, en otras palabras, a la actividad económica del Estado.

Igualmente, otros autores españoles definen el derecho tributario como “la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos...”.⁴ Mientras que autores italianos como GIANNINI y BERLIRI coinciden al incluir en sus definiciones que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, explicado por la relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos.⁵

A partir de su conceptualización se puede deducir que el derecho tributario contempla los fundamentos de la imposición, los procedimientos de gestión para la debida recaudación de los tributos, así como la acción sancionatoria para incentivar el cumplimiento.

¹ PIZA RODRÍGUEZ, Roberto: *Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*, Universidad Externado de Colombia, febrero 2010.

² TROYA JARAMILLO, José V.: *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, septiembre 2009.

³ *Idem*.

⁴ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo: *Derecho Fiscal*, editorial Themis, México, 2000.

⁵ *Idem*.

En ese contexto, el derecho tributario debe relacionarse con otras ramas del derecho, de los cuales debe tomar los elementos necesarios para su correcta aplicación, como el *derecho constitucional*, que contiene los fundamentos para su aplicación; el *derecho administrativo*, del cual surgen los principios básicos para el funcionamiento de la Administración Tributaria; el *derecho civil* o derecho común, que permite al Estado actuar como un particular en ciertos tipos de relaciones con los ciudadanos; el *derecho penal*, que complementa la potestad sancionatoria; el *derecho internacional*, por el carácter interjurisdiccional en la aplicación de los tributos debido a la globalización y el comercio internacional; y el *derecho procesal*, que regula el debido proceso.

Respecto a lo anterior, el Código Tributario dominicano establece en el párrafo III del artículo 3:

“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.”

Atendiendo a lo descrito en el Código Tributario, para el caso dominicano se permite explícitamente la integración del derecho tributario con otras ramas del derecho, lo que vulnera el principio de legalidad, fundamento constitucional para la aplicación de los tributos. Además, en el derecho tributario dominicano la materia se rige por la reserva legal amplia, es decir, que la normativa legal debe contemplar todas las situaciones posibles en la relación jurídico-tributaria.

“... por tratarse de leyes especiales, cuyo objeto, el tributo, está sujeto al principio de tipicidad como consecuencia de la reserva legal, por seguridad de los mismos contribuyentes, debemos interpretar las normas tributarias restrictivamente, pues de permitir una interpretación extensiva, podríamos llegar, por ejemplo, a extender los elementos de un hecho imponible o crear exenciones tributarias, vulnerando el principio de legalidad.

Por las razones dadas anteriormente, la integración de las normas tributarias, destinadas a desentrañar cual hubiera sido la voluntad del legislador, si hubiera previsto un caso que no reguló, pero que se asemeja a otro previsto y regulado, no es admitida en materia impositiva por el principio de legalidad...”⁶

Esta integración de la normativa tributaria dominicana con otras ramas del derecho se explica porque el Código Tributario fue redactado con un carácter generalista, haciendo necesario para su funcionamiento lo dispuesto en el artículo 3. También, por la redacción de este artículo se interpreta que las relaciones del derecho tributario con otras ramas del derecho no son complementarias, sino sustitutas. Esta sustitución se podría interpretar como una subrogación del derecho tributario respecto a otras ramas del derecho público o privado, vulnerando el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

No obstante, este artículo de la legislación tributaria dominicana excluye de la integración al derecho penal para la interposición de las sanciones. Si bien es cierto que siguiendo la doctrina esta sería la postura correcta, no es menos cierto que “... el derecho penal es único, las penas que a éstos corresponden o establecen son únicas, no importa en qué ordenamiento legal se encuentre la norma que tipifique o señale determinada conducta como delito o infracción, se está en presencia de una norma de carácter penal”⁷. Por tanto, si la infracción no está tipificada en la ley tributaria no se puede sancionar; a su vez, las sanciones por defraudar al fisco podrían ser menos gravosas que un fraude a un ente privado sancionado según el Código Penal.^{8 9}

Para mantener la relación del derecho tributario con otras ramas del derecho salvaguardando el principio de legalidad el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario dominicano debería ser modificado a los fines de imposibilitar la analogía para los elementos esenciales del tributo como el hecho y base gravable, tasas, infracciones y exenciones.

Propuesta 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. Sin embargo, no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, la base imponible, las tasas, las exenciones y las infracciones tributarias.*

⁶ LARA BERRIOS, Bernardo: “El Derecho Tributario: El Tributo”, *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET), IEF.

⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*, McGraw-Hill, 1998.

⁸ La pena máxima por un delito tributario es de sólo dos años de cárcel.

⁹ Las propuestas sobre este aspectos están contenidas en el Capítulo sobre el régimen sancionador.



En otro orden, como República Dominicana es un país organizado alrededor de un modelo de gobierno centralizado, la competencia para aplicar los tributos recae principalmente sobre el Gobierno Central; por tanto, los tributos nacionales se consideran de categoría superior a los tributos municipales, los cuales pueden gravar aquellas actividades o rentas que no graven los primeros.

En cuanto a las jerarquías de las normas, en el país no existe un ordenamiento tributario explícito, salvo la supremacía de la Constitución: “Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución.”¹⁰ Sin embargo, según la jurisprudencia, el orden jerárquico de las normas en República Dominicana se aplica como sigue:

1. Constitución.
2. Convenios Internacionales.
3. Leyes Orgánicas.
4. Leyes de Orden Público.
5. Leyes Ordinarias.
6. Decretos del Poder Ejecutivo.
7. Resoluciones.
8. Notas Informativas.

Específicamente, para la aplicación de las normativas tributarias, los reglamentos para la implementación de los impuestos son aprobados mediante decretos del Poder Ejecutivo; mientras que las resoluciones para interpretar las leyes tributarias son aprobadas por la propia Administración Tributaria, quien también puede elaborar normativas de menor rango como las notas informativas.¹¹

La existencia de una relación jurídico-tributaria que fundamenta el derecho tributario conlleva a que se distinga entre dos tipos de derecho tributario¹²:

- i. *Derecho material*: Corresponden a las normas jurídicas que regulan la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los ciudadanos, por lo tanto, define el sistema tributario.
- ii. *Derecho formal*: Regula los procedimientos para la aplicación de los tributos, es decir la relación de los sujetos que intervienen en este: la Administración Tributaria, los contribuyentes y otros sujetos responsables.

La Ley número 494-06 Orgánica del Ministerio de Hacienda establece que este Ministerio es el responsable de la política fiscal, por tanto, entre sus funciones está el diseño de la política tributaria y la elaboración de las propuestas de ley de los regímenes tributarios y aduaneros (derecho material).

En ese contexto, el artículo 30 del Código Tributario dominicano define como órganos de la Administración Tributaria a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y a la Dirección General de Aduanas (DGA), correspondiendo a ambas instituciones la aplicación y administración de los tributos. Para fines de este documento se estudia el procedimiento para la aplicación de los tributos internos, dejando de lado los procedimientos aduaneros, por tanto cuando se hace referencia a la Administración Tributaria significa la DGII.

Respecto al derecho formal, la Administración Tributaria tiene facultad normativa, de inspección y fiscalización, de determinación y sancionatoria; las cuales dan origen a los procedimientos tributarios para la aplicación de los tributos. Las potestades de actuación de la Administración Tributaria están contenidas entre los artículos 34 y 46 del Código Tributario, señalando lo siguiente:

- Normativa: La Administración Tributaria tiene la facultad para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar las disposiciones del Código Tributario. Estas normas no son plausibles de impugnaciones o recursos, salvo cuando contravengan la Constitución y las leyes tributarias.
- Inspección y fiscalización: Los funcionarios de la Administración Tributaria están facultados para investigar y fiscalizar a los contribuyentes con el objeto de hacer cumplir las normativas tributarias.

¹⁰ Artículo 6 de la Constitución Dominicana.

¹¹ Mediante notas informativas la Administración comunica a los contribuyentes y responsables las informaciones necesarias para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias como mudanzas de Administraciones Locales, indexaciones de impuestos, medios y coeficientes empleados, así como cualquier elemento que incida en el cumplimiento de los contribuyentes.

¹² Definiciones elaboradas a partir de las descripciones de LARA BERRIOS y PIZA RODRÍGUEZ.



Para tales fines, pueden examinar libros, documentos, mercancías y el domicilio del contribuyente. No obstante, para realizar inspecciones en locales cerrados o domicilios particulares es necesario contar con una orden de allanamiento del órgano judicial competente.

- *Determinación*: La Administración Tributaria dispone de facultades para la determinación de la obligación tributaria, según dispongan las leyes tributarias.
- *Sancionatoria*: La Administración Tributaria queda facultada para imponer sanciones aplicadas según el tipo de infracción cometida por el contribuyente.

No obstante, el Código Tributario no contempla la facultad ejecutoria de la Administración mediante la cual la institución puede “exigir el pago de los créditos fiscales insolutos, sin necesidad de acudir a los tribunales del orden común”¹³. A pesar de no contar con esta potestad, el Código Tributario establece el procedimiento para su aplicación, lo que constituye una incongruencia de la normativa, pues se aplica este proceso sin fundamento.

Igualmente, dentro de las facultades de la Administración Tributaria dominicana no se ha considerado la facultad recaudatoria, que es el objetivo principal de la institución y da origen al procedimiento de cobro persuasivo; aunque en este caso se debe tomar en cuenta que la mayoría de los tributos son percibidos mediante el procedimiento de autoliquidación, ejerciendo la Administración la facultad de inspección y fiscalización. Por lo que la facultad recaudatoria se puede limitar a la contestación del pago de la deuda tributaria.

En ese sentido, el artículo 32 del Código Tributario incluiría las facultades recaudatorias y de acción ejecutoria:

Propuesta artículo 32.—*Facultades de la Administración Tributaria.*

De acuerdo con lo establecido por este Código, la Administración Tributaria, para el cumplimiento de sus fines, estará investida de las siguientes facultades:

- a) *Facultad normativa.*
- b) *Facultad de recaudación.*
- c) *Facultad ejecutoria.*
- d) *Facultad de inspección y fiscalización.*
- e) *Facultad de determinación.*
- f) *Facultad sancionatoria.*

Estas facultades incluidas en el artículo 32 deben ser conceptualizadas en el Código Tributario en el mismo orden que fueron listadas en este¹⁴:

Propuesta artículo facultad de recaudación¹⁵.—*La recaudación consiste en el cobro de los impuestos liquidados sea por los contribuyentes en sus declaraciones o por los procedimientos que ejerce la Administración a través de sus facultades. Es decir, la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes como consecuencia de la aplicación de las leyes y normas tributarias.*

Párrafo.—*La Administración Tributaria está compelida a facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, haciendo más cómodo su contacto con la Administración para realizar los procedimientos tributarios que requiera.*

Propuesta artículo facultad ejecutoria¹⁶.—*La Administración Tributaria exigirá el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.*

Artículo XX: *La recaudación de los tributos se realizará mediante el procedimiento de cobro ejecutivo, cuando no se realice el pago voluntario en la forma y con los efectos previstos en este Código.*

Párrafo.—*El período para ejercitar el procedimiento ejecutivo de cobro se inicia:*

- a) *Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso según lo dispuesto en este Código u otras leyes tributarias análogas.*

¹³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*, McGraw-Hill, 1998.

¹⁴ Las disposiciones respecto a la facultad normativa termina en el artículo 43.

¹⁵ Tomado de la *Guía del Contribuyente*, núm. 17, sobre principales trámites tributarios.

¹⁶ Elaborado a partir de la propuesta incluida en el Modelo de Código Tributario del CIAT, artículo 122 y siguientes.

- b) *En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentadas sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla.*

2.3. Principios constitucionales de los tributos

La aplicación de tributos en una sociedad conlleva a la existencia de una interrelación entre los ciudadanos y el Estado. Esta vinculación de carácter económico debe estar regulada a los fines de evitar, por un lado, un comportamiento discrecional del Estado y, por otro lado, el incumplimiento de los deberes u obligaciones formales de los ciudadanos.

Estas reglas de juego que sustentan el sistema tributario están contenidas en la Constitución de cada país. La Constitución, también conocida como Carta Magna o Ley Sustantiva, contiene las bases para el diseño de las normativas legales que establecen los principios y procedimientos que regulan la relación económica entre los individuos y el Estado.

Los principios tributarios consignados en las constituciones “representan las guías máximas de todo el orden jurídico tributario, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerán de validez jurídica”¹⁷.

Como afirma EUSEBIO GONZALES, “la misión fundamental del Derecho Constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre tributo y Constitución (art. 16 de la declaración de Derechos del Hombre), contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario”¹⁸.

En ese contexto, el derecho tributario se fundamenta básicamente en el principio de legalidad de los tributos y en el deber de los ciudadanos de tributar. Asimismo, el deber de tributar va de la mano con otros principios fundamentales como la equidad¹⁹, la seguridad jurídica, la generalidad, la intimidad y el respeto a la propiedad privada.

La Constitución de República Dominicana²⁰ en su artículo 93 instituye el principio de reserva legal, estableciendo como función del Poder Legislativo la potestad para establecer tributos, por ser los representantes de los ciudadanos. Se identifica en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes, *no taxation without representation*.

Para el caso dominicano esta autoimposición de los ciudadanos es reforzada al incluir la potestad de proponer leyes por *iniciativa popular*, definida esta como más del 2 por 100 de los inscritos en el registro electoral. En estos casos, aunque sigue siendo el Poder Legislativo que decide la aprobación o no de la propuesta de ley, la iniciativa de ley no es facultad exclusiva de los Poderes del Estado.

En ese contexto, aunque constitucionalmente es posible la elaboración de proyectos de leyes tributarias mediante iniciativa popular, lo razonable es que la potestad tributaria sólo emane del Estado.

En cuanto a la obligatoriedad de tributar, el artículo 75 de la Constitución Dominicana indica que es un deber de las personas tributar de acuerdo a la ley, sin embargo, esta contribución debe ser en proporción a su capacidad contributiva, por lo que también se invoca el principio de igualdad desde el punto de vista de la justicia distributiva, tal y como se hace mención en un párrafo anterior.

Interpretando el artículo 75 se puede inferir que implícitamente el mismo estipula el *principio de generalidad*, pues no hace excepción entre las personas que tienen el deber de tributar. No obstante, el artículo 244 permite a particulares obtener el derecho de beneficiarse de exenciones, exoneraciones o reducciones de impuestos, tasas y contribuciones, mediante leyes o contratos que apruebe el Congreso Nacional, a los fines de atraer inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.

¹⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo: *Derecho Fiscal*, editorial Themis, México, 2000.

¹⁸ LARA BERRIOS, Bernardo: «El Derecho Tributario: El Tributo», *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Fundación CEDDET, IEF.

¹⁹ Según RAMÓN BONELL COLMENERO, el objeto del deber constitucional de contribuir coincide con el ámbito protegido por el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica. “Principio de Igualdad y Deber de Contribuir”, Real Centro Universitario Escorial María Cristina, San Lorenzo de El Escorial.

²⁰ Promulgada el 26 de enero de 2010.



Asimismo, el artículo 243 de la Constitución señala como principios que sustentan el régimen tributario a la *legalidad, justicia, igualdad y equidad*. No obstante, la Carta Magna no define ni detalla el alcance de cada uno de estos principios, por lo que se convierten en enunciados muy generales que en ocasiones podrían interpretarse como sinónimos (justicia, equidad e igualdad pueden referirse a cuestiones similares) y, por tanto, incompletos para los fines de establecer los criterios sobre los que se constituye el derecho tributario.

Como complemento a estos principios, la Constitución establece otros principios de manera general que constituyen garantías para los contribuyentes, como la seguridad jurídica y la no retroactividad de las leyes instituida en el artículo 110: “En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior...”, el cual constituye un principio fundamental para proteger a los ciudadanos de actuaciones arbitrarias de las instituciones públicas, generando confianza en el sistema al proteger sus derechos.

Igualmente, la Constitución dominicana instituye el *derecho a la propiedad* en el artículo 51 y el *derecho a la igualdad de las personas* sin discriminación ante la ley y la libertad de oportunidades contenido en el artículo 39, así como el derecho de conocer, vía acción judicial, la existencia de datos o registros públicos, a los cuales puede acceder, en caso de falsedad o discriminación; los cuales refuerzan la posición de los ciudadanos frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

En sentido general, los principios tributarios que actualmente influyen en las constituciones de los países están basados en las ideas del economista británico ADAM SMITH²¹, quien determinó que las normativas tributarias deben estar sujetas a los *principios de justicia y proporcionalidad, certidumbre o certeza, de comodidad y de economía*. A través de los tiempos, estos principios han sido complementados con otros elaborados por ADOLFO WAGNER, HAROLD M. SOMMERS, FRITZ NEUMARK, entre otros.

Para el caso dominicano, sin considerar el principio de legalidad, se podría inferir que el resto de los principios tributarios constitucionales se basan sólo en el principio de justicia y proporcionalidad, dejando de lado otros principios que la doctrina considera elementales y que impiden actuaciones arbitrarias de la administración, ralentizando los efectos de los tributos en la eficiencia del mercado (regulando fechas y plazos de cobro, costo de recaudación, formas de pago, etc.), y que conllevan a sistemas tributarios simples pero con capacidad recaudatoria y vinculados a los gastos públicos.

Frente a tal situación, el artículo 243 de la Constitución respecto a los principios del régimen tributario debería leerse de la siguiente forma:

Propuesta artículo 243.—*El régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, generalidad, equidad, seguridad jurídica y proporcionalidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.*

De su lado, el *procedimiento administrativo tributario* se basa en la combinación de los principios y del debido proceso. Este último está contenido en el artículo 69 el cual dispone que las personas tienen garantías mínimas establecidas con respeto al debido proceso, el cual debe ser aplicado a toda clase de actuaciones administrativas.

Como mecanismo para evitar la doble tributación, la Constitución indica que los municipios sólo podrán establecer arbitrios que no colinden con impuestos nacionales. Esta limitación de la potestad de los municipios se explica porque la República Dominicana tiene una organización administrativa basada fundamentalmente en un Gobierno Central, por lo que el papel de las autoridades municipales es restringido.

Respecto a la potestad sancionatoria, ya se ha reconocido que Administración ostenta esta facultad, tanto a nivel doctrinal como constitucional.²²

Sobre este aspecto, ALEJANDRO NIETO considera que:

“La potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los jueces y tribunales, forma parte de un genérico *–jus puniendi–* del Estado, que es único, aunque luego se divide en estas dos manifestaciones.”

En la Constitución dominicana se mantiene ese consenso, se reconoce la potestad sancionadora de la Administración pero con límites prefijados. El artículo 40 indica en su numeral 17 que en el ejercicio de la

²¹ Formuladas en su libro *Una Investigación sobre la Naturaleza y Causa de las Riquezas de las Naciones*, publicado en 1776, obra por la que se le considera el padre de la economía.

²² ROBERTO RODRÍGUEZ señala que: “Ha sido superada la tesis que planteaba que la facultad sancionadora administrativa constituía un exceso de los poderes del ejecutivo, que conservaba facultades que le eran propias al poder judicial para establecer las penas y administrar el sistema represivo; llegándose al consenso general de que dicha facultad tiene mucha utilidad práctica reconocida incluso constitucionalmente.”

potestad sancionadora establecida por las leyes, la administración pública no podrá imponer sanciones que impliquen privación de libertad. Asimismo, el Numeral 10 del mismo artículo señala que no se puede establecer el apremio corporal por una deuda que no provenga de infracciones a las leyes penales. Esta última disposición contrasta con el procedimiento de apremio incluido en el Código Tributario, que es llevado a cabo por la Administración Tributaria.

En ese sentido, el artículo 93 del Código Tributario dominicano indica que la orden de embargo es un procedimiento que es ejecutado administrativamente, luego de vencido el plazo para el pago de la deuda tributaria, sin que el deudor haya obtemperado al pago ni haya puesto excepciones. Por tanto, es un procedimiento que según la Constitución dominicana se puede catalogar como inconstitucional.

Atendiendo a lo anterior, para mantener el modelo administrativo del procedimiento de apremio es necesario eliminar el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución, siempre y cuando se trate del procedimiento de cobro ejecutivo de una deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria.

El Estado de Derecho también implica la existencia de un control judicial que sirva como garantía de la protección jurisdiccional ante las actuaciones de la Administración, “su finalidad es la búsqueda de la racionalización y sometimiento del poder político al derecho”²³. Esta garantía está contenida en el numeral 9 del artículo 69 de la Constitución dominicana, donde se señala que “toda sentencia puede ser recurrida de conformidad con la ley”.

Tabla I
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

País	Principios constitucionales
Argentina	Legalidad, igualdad, proporcionalidad y equidad
Colombia	Legalidad, equidad, eficiencia y progresividad
Chile	Legalidad, igualdad, no confiscatorios, proporcionalidad y progresividad
Guatemala ²⁴	Legalidad, capacidad de pago, equidad y no confiscatorios
Honduras	Legalidad, proporcionalidad, generalidad, equidad y no confiscatorios
Nicaragua	Legalidad, no confiscatorios, proporcionalidad y progresividad
Costa Rica	Legalidad e igualdad
Panamá	Legalidad y no confiscatorios
República Dominicana	Legalidad, justicia, igualdad y equidad

Fuente: Elaboración propia a partir de las Constituciones de los países.

2.4. Procedimiento administrativo tributario

Los actos administrativos son declaraciones unilaterales de voluntad expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia al efecto y que producen efectos jurídicos individuales. Los procedimientos administrativos, al igual que los actos administrativos, son instrumentos de la administración tributaria para la debida aplicación de los tributos.²⁵

El procedimiento de aplicación de los tributos es el que permite determinar e ingresar al tesoro público la deuda tributaria que de manera abstracta impone la ley, mediante el desarrollo por parte de la Administración y de los obligados tributarios de una serie de actividades que se articulan en distintos procedimientos.

Mediante el procedimiento administrativo tributario las instituciones del Estado obtienen los recursos tributarios, dispuestos en la legislación tributaria, necesarios para financiar el gasto público. Por tanto, este proceso se inicia con la obligación de pagar los tributos que tienen los ciudadanos.

En el caso de República Dominicana el procedimiento de aplicación de los tributos está consagrado dentro de la facultad de determinación y recaudación de la Administración Tributaria.

²³ PIZA RODRÍGUEZ, Roberto: *Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*, Universidad Externado de Colombia, febrero 2010.

²⁴ En Guatemala se prohíbe constitucionalmente la doble tributación, lo que ha representado inconvenientes a los hacendados de política tributaria.

²⁵ GARCÍA BERRO indica que “el procedimiento tributario no es sino el último eslabón de un proceso que tiene como finalidad traducir a la práctica el sistema tributario justo que la Constitución preconiza”.



El sistema tributario aplicado por la Administración Tributaria deberá estar basado en normativas que regulen de manera más efectiva y eficiente posible su procedimiento de aplicación. El sistema tributario dominicano se fundamenta en la Ley número 11-92 y sus modificaciones que instituye el Código Tributario, específicamente en su Título I sobre Normas Generales, Procedimientos y Sanciones.

La estructura del procedimiento administrativo tributario instituida en el Código Tributario es la siguiente:

- Declaración por parte de los administrados
- Procedimiento de gestión: determinación o liquidación de los impuestos, repetición o reembolso, fiscalización, aplicación de sanciones y medidas de apremio.
- Procedimiento de discusión o impugnación de los actos de la Administración.

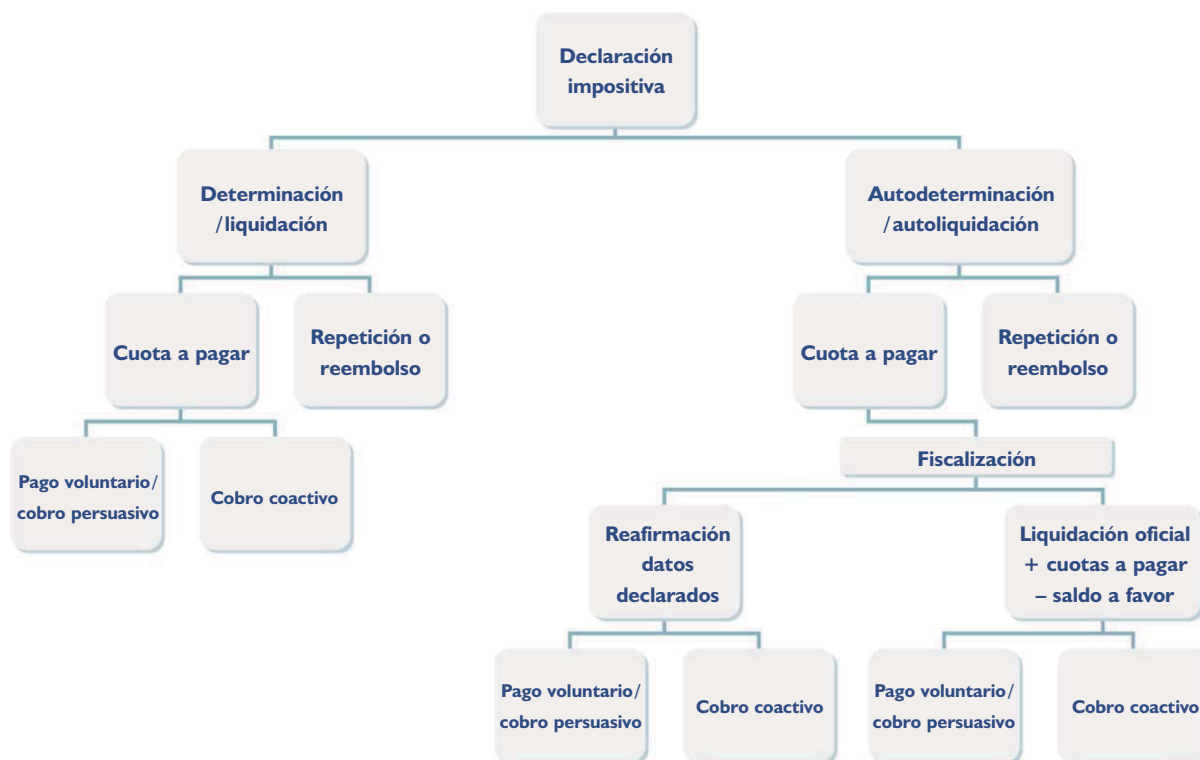
Esta estructura puede cambiar según el tipo de impuesto y las vicisitudes para su liquidación, pudiendo ser autoliquidaciones, liquidación por la Administración o pagos periódicos. También, hay que considerar el reparto de funciones y potestades entre los distintos entes que administran los impuestos (Administración Central, Administraciones Locales, Aduanas, municipalidades, etc.).

Cuando hay autoliquidación la labor de fiscalización debe ser mayor, teniendo que comprobar la veracidad de las cifras declaradas por los contribuyentes. No obstante, la Administración Tributaria no revisa todas las declaraciones impositivas, sino que emplea mecanismos para evaluar los riesgos de defraudación, que le permiten llevar a cabo inspecciones selectivas. Para realizar esta labor se apoyan de las informaciones obtenidas de los contribuyentes y de las tecnologías de información para su procesamiento.

Atendiendo a lo anterior, la Administración determina la veracidad de la declaración del contribuyente dando como resultado dos posibles situaciones: reafirmando los datos declarados por el contribuyente o recalculando el impuesto a liquidar oficialmente o el menor saldo a favor. Estas fiscalizaciones de la Administración deben estar basadas en pruebas contrastables.

Determinada la liquidación del impuesto, continúa el procedimiento de recaudación, que se define como la percepción de la deuda tributaria liquidada por el contribuyente. La recaudación se lleva a cabo mediante el pago voluntario, cobro persuasivo o cobro coactivo de la deuda tributaria, cada uno de los cuales sigue un procedimiento distinto.

Diagrama I
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA²⁶



²⁶ Todos los diagramas son de elaboración propia.



3. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

3.1. Conceptualización

La determinación es la forma de iniciación del procedimiento tributario, independientemente de si el mismo sea de cobro persuasivo o de cobro coactivo, siendo parte del procedimiento de fiscalización en el último caso. Esta se elabora sobre la base de las declaraciones juradas y constituye el fundamento de la recaudación tributaria.

SAINZ DE BUJANDA señala que:

“La determinación de la base imponible, se constituye por el conjunto de operaciones que permite llegar a conocer las dimensiones de la base, y que para llegar a realizar estas operaciones existen medios o métodos, que pueden definirse como instrumentos técnicos que hacen posible el tránsito de la base normativa (abstracta) a la base fáctica (concreta).”²⁷

El Código Tributario Dominicano indica en su artículo 64 que:

“La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

Este procedimiento forma parte de las facultades de la Administración Tributaria, tal y como se puntualizó en el epígrafe 2 de este documento.

Atendiendo al sujeto que inicie el procedimiento de determinación esta puede clasificarse como:

- *Determinación realizada por el sujeto pasivo:* En este caso el contribuyente determina y liquida el importe de la deuda tributaria, es la denominada autoliquidación.
- *Determinación realizada por la Administración Tributaria:* Es cuando la Administración determinada el monto de la deuda tributaria, ya sea por mandato expreso de la ley o determinaciones de oficio como parte del procedimiento de fiscalización.
- *Determinación realizada por los sujetos pasivos y por la Administración Tributaria:* Ocurre cuando por mutuo acuerdo los contribuyentes y la Administración Tributaria determinan el monto de la deuda tributaria.

Actualmente, el mecanismo más utilizado es la autoliquidación, donde el sujeto pasivo, al presentar la declaración, debe realizar también operaciones de cálculo de la cuantía del tributo y realizar el ingreso correspondiente o solicitar el saldo a su favor.²⁸

En ese orden de ideas, FERNÁNDEZ MARTÍNEZ señala que:

“La autoliquidación es favorable debido a que el contribuyente dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación tributaria, y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal (Administración Tributaria en este caso) el derecho de revisar lo declarado.”

Mediante la revisión de la determinación-liquidación del sujeto pasivo, la Administración identifica, sustenta y modifica los elementos que considera indebidamente valorados u omitidos, a los fines de determinar correctamente el impuesto a pagar e imponiendo sanciones cuando fuese necesario. Con ello la Administración Tributaria busca refutar la presunción de veracidad que recae sobre la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo.

En República Dominicana el procedimiento de determinación es llevado a cabo principalmente por los sujetos pasivos mediante autoliquidación, mientras que la Administración Tributaria puede realizar determinaciones de oficio.

Por tanto, las declaraciones de los contribuyentes se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria para verificar su exactitud o para modificar las partidas que sean impugnadas. La Administración procede a una determinación de oficio cuando:

- El contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración;

²⁷ LARA BERRIOS, Bernardo: “El Derecho Tributario: El Tributo”, *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Fundación CEDDET, IEF.

²⁸ Según CHICO ARAGÓN, “el esquema clásico de inicio de los procedimientos de gestión tributaria basado en la presentación de una declaración, seguida de la liquidación practicada por la Administración ha quedado obsoleta”.

- La declaración ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud;
- La declaración no esté respaldada con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban los mismos.

Las anteriores aseveraciones respecto al procedimiento de determinación en el país se basan en una *Resolución emitida por la propia Administración Tributaria*²⁹ en el año 2010, el cual debería estar sustentado en el Código Tributario o un Reglamento de aplicación (aprobados mediante Decreto del Poder Ejecutivo). Incluso, la determinación por autoliquidación, que es el procedimiento empleado en la práctica para la recaudación de la mayoría de los impuestos, contraviene las disposiciones del Código Tributario el cual indica en su artículo 65 que: “La determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria.”

En tal sentido, correspondería sustituir este artículo 65 por el artículo 4 de la Norma número 02-2010:

Propuesta artículo 65.—Principio general de la Determinación. La determinación se efectuará, en principio, de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes, responsables o terceros, en el tiempo y condiciones establecidos por la normativa. Las declaraciones de los contribuyentes se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria para verificar la exactitud de las mismas o para modificar las partidas que sean impugnadas.

Asimismo, entre los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos según el artículo 50 del Código Tributario se destaca (literal f) el de presentar declaraciones para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exija la normativa. La presentación de estas declaraciones puede ser prorrogada por 60 días a discreción de la Administración Tributaria, siempre que existan razones fundadas para ello. El problema en esta última afirmación es que decisiones discrecionales pueden beneficiar a determinados contribuyentes respecto a otros con características similares que deberán cumplir con su obligación de declarar los impuestos.

Además, establecer una prórroga para presentar las declaraciones es otorgar indirectamente un aplazamiento para el pago³⁰, medida que ya está incluida en el artículo 17 del Código Tributario. Por tanto, se plantea eliminar esta disposición del literal f, instituyendo la obligatoriedad de realizar la declaración de impuestos, dejando abierta la posibilidad de efectuar declaraciones rectificativas o complementarias.

Propuesta literal f, artículo 50.—Presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.

El contribuyente o responsable que no pueda presentar su declaración en el plazo requerido tendrá el derecho a efectuar una declaración rectificativa o complementaria, sin perjuicio de los intereses, recargos o sanciones a que pueda dar lugar la mora.

3.2. Métodos de determinación de la deuda tributaria

En cuanto a la determinación de oficio, la Resolución Administrativa recoge lo establecido en el artículo 66 del Código Tributario, aunque deja de lado la determinación de oficio de impuestos retenidos o trasladados contenido en el artículo 67, no obstante, se entiende que el mismo se aplica en la forma dispuesta en el citado artículo.

Los métodos para la determinación de oficio de la deuda tributaria varían según la naturaleza de la misma, destacándose los siguientes³¹:

- *El método declarativo*: Consistente en obtener el importe de la contribución a pagar según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración jurada, incluyendo la inspección de libros y las declaraciones exigidas a un tercero (agente de retención o percepción).
- *El método indiciario*: Se basa en presunciones formuladas sobre ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar su capacidad contributiva; o del objeto gravado

²⁹ Norma general 02-2010 que establece las disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad legal de determinación de oficio de la DGII y las que rigen a su potestad de introducir rectificaciones a las declaraciones juradas de los contribuyentes, de fecha 15 de marzo de 2010.

³⁰ Máxime que en el país regularmente los impuestos se pagan cuando se presenta la declaración. Aunque en estos casos está sujeto al pago de mora indemnizatoria por pago extemporáneo.

³¹ Clasificación tomada de FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*, McGraw-Hill, 1998.

para determinar su consumo. Con esta metodología se consideran elementos como la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse; el capital invertido y la rentabilidad del sector; el nivel de vida del contribuyente; entre otros.

- *El método objetivo*: Consistente en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada.

De acuerdo con la doctrina, el método que se adopte para la determinación, liquidación o cuantificación de los impuestos debe tener las siguientes características:

- *Sencillo*, lo cual significa que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar.
- *Económico*, que minimice el costo de cumplimiento.
- *Cómodo*, para evitar molestias innecesarias e inútiles a los contribuyentes.
- *Limpio*, que se evite la corrupción entre el sujeto pasivo y el funcionario de la Administración.

En el caso dominicano, la determinación por la Administración Tributaria se realiza aplicando métodos similares a los planteados en la doctrina, pero con distintas denominaciones:

- a) *Sobre base cierta*, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, ya sea que estos elementos provengan del contribuyente o responsable, de la propia Administración o de terceros. La determinación sobre base cierta se basa en la verificación de campo de las operaciones del contribuyente, la comparación o el cruce de bases de datos construidas con informaciones provenientes del propio contribuyente o de otras fuentes fidedignas del contribuyente o responsable o de terceros.
- b) *Sobre base mixta*, tomando en consideración y sin desechar los documentos o registros contables fidedignos del contribuyente o responsable o de terceros.
- c) *Sobre base presunta*, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación.

A su vez, la determinación sobre base presunta se efectúa utilizando cualquiera de los siguientes medios:

- Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, tomando en cuenta las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.
- Utilizando datos e informaciones de contribuyentes que operen en el mismo sector, cuyo perfil sea similar al del contribuyente analizado, sobre todo el número de empleados, equivalencia en puntos de venta o de distribución, gastos publicitarios, monto de donaciones o contribuciones, nivel de activos, etc.

Además, se establece un orden de prelación para la aplicación de estos métodos de determinación, iniciando con la determinación sobre *base cierta*, y en caso de no poder recurrirse a esta emplear la determinación sobre *base mixta*, y en última instancia sobre *base presunta*.

Para descartar la metodología de determinación sobre *base cierta* debe existir la imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo en los casos de inexistencia parcial o total o de la no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad o resulten ilegibles o ininteligibles.

3. El debido proceso para la determinación de oficio

En cuanto al debido proceso para la determinación de oficio de la deuda tributaria, el Modelo de Código Tributario del CIAT (Modelo del CIAT)³² detalla el procedimiento a seguir por la Administración para

³² Artículos del 83 al 87 correspondientes a la Sección 4 sobre determinación de los tributos y requisitos del acto administrativo resolutivo.



emitir la resolución correspondiente respecto a las autoliquidaciones de los sujetos pasivos, garantizando el derecho de defensa de este previo al dictamen definitivo.

En ese sentido, según este Modelo las etapas del procedimiento son las siguientes:

1. Inicia con un acto administrativo firmado por el funcionario competente, en el que consten los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen el incumplimiento de las normas tributarias, fundamentando los cargos que se le formulen al contribuyente o responsable en cuestión.
2. El sujeto pasivo emplazado deberá ser notificado de la resolución al respecto, teniendo este un plazo en el que podrá formular por escrito sus descargos y ofrecer y presentar las pruebas que hagan a su derecho.
3. Agotado el plazo del sujeto pasivo, la Administración Tributaria dictará la resolución determinando los tributos omitidos y aplicando las sanciones pertinentes.
4. La Administración notificará la resolución administrativa de determinación al sujeto pasivo, dictando la misma luego de transcurrido un plazo a partir de su dictamen.
5. Si el sujeto pasivo acepta los cargos formulados por la Administración no será necesario dictar la resolución de determinación, considerando su admisión como una declaración de responsabilidad.

Una vez firmada, la resolución administrativa de determinación sólo puede ser modificada en contra del sujeto pasivo cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

Asimismo, la resolución administrativa debe contener el nombre o razón social del obligado tributario, los fundamentos de hecho y de derecho, el tributo en cuestión, período fiscal liquidado, importe adeudado y sus elementos determinantes más sus intereses y, en su caso, la sanción a aplicar; así como la fecha, nombre, cargo y firma del funcionario competente.

Respecto al procedimiento de determinación de oficio por parte de la Administración Tributaria dominicana, este se fundamenta en la *Norma administrativa número 02-2010*, tal y como se menciona anteriormente. A través de esta resolución se establece el proceso íntegro de la determinación de oficio desde que se identifica una omisión, se detecta una anomalía en la contabilidad o se verifica una inconsistencia en las declaraciones juradas hasta la notificación de la Resolución de estimación de oficio o la solicitud de una declaración rectificativa o la emisión del Acta de descargo.

En ese contexto, la Administración Tributaria dominicana inicia el procedimiento de determinación de oficio con la citación del sujeto pasivo en cuestión a las oficinas de la Administración, siendo a partir de ese momento un procedimiento similar al indicado en el Modelo de Código Tributario del CIAT:

1. Se le entrega al contribuyente o responsable un *formulario de detalle de citación* en el que se especifican los hechos, inconsistencias, fallas u omisiones que han sido identificados en la autoliquidación presentada.
Este formulario, equivalente al acto administrativo inicial del Modelo CIAT, debe ser firmado por el sujeto pasivo, aunque si el mismo no compareciera ante la Administración Tributaria, la institución queda habilitada para continuar el proceso.
2. Con la recepción del *formulario de detalle de citación* se considera notificado al contribuyente, el cual tiene un plazo de 15 días formular por escrito sus argumentos para fines de que la Administración lo descargue de los incumplimientos que le atribuye y presentar las pruebas que fundamenten su derecho.
3. De no presentar sus argumentos por escrito, se suponen admitidos los hechos u omisiones imputados, por lo que la Administración Tributaria tiene la potestad de emitir la *Resolución de determinación de oficio*.
4. En caso de que el contribuyente emita su solicitud de descargo, luego de su análisis por parte de la Administración Tributaria, la institución podrá decidir: emitir un *Acta de Descargo* si entiende que los alegatos del contribuyente en torno a las inconsistencias, incumplimientos u otras inobservancias respecto a las obligaciones son válidas totalmente; o continuar el procedimiento de determinación de oficio si se aceptan parcialmente los alegatos o no acoge ninguno de los planteamientos contenidos en el escrito de descargo.
5. El procedimiento de determinación de oficio finaliza cuando la Resolución administrativa de determinación sea notificada al contribuyente.



6. Si el sujeto pasivo acepta de manera expresa su conformidad a las impugnaciones o cargos formulados, y voluntariamente presentara sus declaraciones omitidas, no será necesario dictar la resolución de determinación.

Cabe indicar que, luego de notificada la resolución de determinación, el contribuyente tiene 20 días para elevar un recurso de reconsideración. A los fines de contabilizar este período, debe existir una constancia de la fecha de notificación, por lo que el funcionario actuante deberá anotar la fecha y hora de la entrega de la resolución en el acuse de recibo, que contiene además, el nombre y la firma de quien recibe, su cédula de identidad y el sello de la compañía, en caso de ser una sociedad. Si en el domicilio del contribuyente se niegan a recibirla, el notificador levantará un acta dando constancia de dicha circunstancia y dejará en el lugar una copia del acta levantada.

En otro orden, cuando las impugnaciones a las autoliquidación son consecuencia de controles extensivos estas no causan el cierre del período fiscal, el cual solamente se considera cerrado cuando se han revisado integralmente las partidas que impactan la determinación de todos los impuestos a los cuales está obligado el contribuyente en ese determinado ejercicio. En estos casos las notificaciones se realizan desde las unidades operativas de la Administración Tributaria. Mientras que las notificaciones de las impugnaciones por controles intensivos se realizan desde unidades especializadas.

Respecto a las *declaraciones rectificativas* presentadas por los contribuyentes, las mismas no son admisibles si corresponden a impuestos y períodos que se encuentran en proceso de fiscalización o proceso judicial, hasta tanto este no concluya y sea notificado. Además, estas declaraciones deben incluir la documentación que avalen las modificaciones realizadas a la declaración normal presentada, así como estar autorizadas por la Administración en los casos en que se presenten para reducir el impuesto o aumentar el saldo a favor.

En ese contexto, el Modelo del CIAT contiene una serie de garantías para los contribuyentes que formulen peticiones a la Administración Tributaria, la cual tiene la obligación de resolver en un plazo determinado todas las cuestiones planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos. Si transcurrido este plazo el contribuyente no recibe la notificación, se entiende desestimada su petición, por lo que puede iniciar los recursos pertinentes, incluyendo una queja ante los directivos de la Administración por omisión o retardo de la autoridad competente.

Sin embargo, según plantea el Modelo del CIAT la Administración Tributaria no tiene la obligación de resolver expresamente los procedimientos relativos a derechos que sólo deban ser objeto de comunicación, y en los que se produzca caducidad, pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, renuncia o el desistimiento de los interesados.

En adición al procedimiento general para la determinación de oficio, la Administración Tributaria dominicana realiza procedimientos especiales (variaciones al procedimiento general) para la determinación del pago del impuesto sobre la renta (ISR), del impuesto a los activos, impuesto a la transferencia de bienes inmuebles o acciones, así como del Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS, impuesto tipo Impuesto al Valor Agregado –IVA– dominicano), los cuales se justifican por la naturaleza de los mismos:

- *ISR*. Para la determinación de oficio del ISR se utiliza el método definido en el Procedimiento Simplificado de Tributación (PST) de Compras o Ingresos, según sea una sociedad o una persona física. Si se trata de un contribuyente del que no se disponen datos de compras o cuya actividad no permite la aplicación del procedimiento establecido en el PST, para determinar el ingreso gravable se utilizan las informaciones disponibles en el *Sistema de Información Tributario* de la Administración y para el cálculo de la renta neta imponible se aplica la *Tasa Efectiva de Tributación* (TET) sectorial estimada por la institución.

Los datos de los ingresos ofrecidos por el contribuyente o que se infieren de los datos disponibles, pueden complementarse, en caso de omisión parcial, con el promedio de los ingresos que el mismo contribuyente ha declarado en otros períodos o inferirse de aquellos ingresos que hayan declarado sus iguales, es decir, aquéllos que ejercen la misma actividad económica y posean iguales características en el mercado, siempre indicando la procedencia del ingreso adicional determinado.

Si se trata de un contribuyente del sector construcción, el ingreso bruto podrá ser determinado a partir de los datos disponibles sobre ventas de inmuebles realizadas y el valor de mercado de los bienes construidos. Los costos serán determinados a partir del valor promedio por tipo de construcción o proyecto.



Para la estimación de ingresos de personas físicas se pueden emplear datos respecto a sus gastos (préstamos, energía eléctrica, teléfonos, educación, seguro médico, seguro de vehículo, etc.) o sus activos (inmuebles de cualquier tipo, vehículos de agua, vehículos de carga, equipos de construcción, etc.), estimando un monto de ingresos que puedan cubrir sus gastos, que permitan mantener los activos o ingresos provenientes de arrendamientos, según sea el caso. La estimación estará basada en estudios sobre la composición del gasto y la inversión de las personas.

- *Impuesto sobre transferencias inmobiliarias.* La determinación de oficio de una ganancia de capital por la venta de un inmueble se aplica según sea una persona física o una persona jurídica. En el primer caso, la ganancia se calcula como la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal ajustado, el cual es igual al costo de adquisición ajustado por un multiplicador³³ estimado por la Administración. Cuando la renta es obtenida por una persona jurídica la ganancia de capital es el resultado de restar al precio de venta o permuta el valor en libro del activo.
- *Impuesto sobre transferencias de acciones.* La ganancia de capital por ventas de acciones se estima restando al precio de venta de las acciones por el valor de adquisición ajustado.
- *Impuesto a los activos.* Como es un impuesto mínimo a la renta, el procedimiento de determinación dependerá de si existe o no declaración de ISR. En caso de haber declarado ISR pero no activos, la Administración determina el impuesto a pagar sobre la base de los valores de los activos gravados registrados en el sistema de información de la institución. Mientras que, si el contribuyente tampoco ha declarado ISR se estima el monto a pagar según el valor total de los activos registrados en el sistema.
- *ITBIS.* Para la determinación de oficio se emplean los datos disponibles en el sistema de información de la Administración como: ventas con medios electrónicos reportadas, reportes de terceros, indicadores de ventas a consumidor final en efectivo calculados con base al comportamiento sectorial, entre otras. En caso de omisión parcial, los datos disponibles sobre las operaciones de los contribuyentes pueden complementarse con el promedio de los ingresos gravados que el mismo contribuyente haya declarado en otros períodos o inferirse de aquellos ingresos gravados que hayan declarado sus iguales.

4. PROCEDIMIENTO DE PAGO VOLUNTARIO Y COBRO PERSUASIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

4.1. Definiciones y fundamento jurídico

El procedimiento de pago voluntario es la forma natural de concluir con el procedimiento de la aplicación de los tributos, corresponde a la liquidación de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo dentro del plazo previsto para ello.

El Código Tributario dominicano contempla en su artículo 16, el pago como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria. Este debe ser efectuado por los sujetos pasivos ya sean contribuyentes, responsables o terceras personas.

Asimismo, como se ha mencionado, el literal *f* del artículo 50 sobre deberes formales indica que los sujetos pasivos deben presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.

Por tanto, al igual que en el procedimiento de determinación, *el Código Tributario remite la competencia de establecer el procedimiento de pago voluntario a otras legislaciones y resoluciones o reglamentos ("normas respectivas") emitidos por la Administración Tributaria*, mediante las cuales se indican la forma, fechas, plazos y condiciones para el pago de los montos determinados.

De su lado, el *cobro persuasivo* corresponde a las acciones que realiza la Administración Tributaria para el cobro de la deuda tributaria como mecanismo preventivo que funciona como un elemento disuasorio durante el período de pago voluntario, o producto de no pagar parcial o totalmente la deuda en el período correspondiente.

Es decir, que el cobro persuasivo puede formar parte de la etapa de recaudación, donde la Administración vigila el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como de la etapa de fiscalización, donde la Administración se verá obligada a iniciar un procedimiento no coactivo para lograr el pago extemporáneo.

Siguiendo ese orden de ideas, PIZA RODRÍGUEZ afirma que:

³³ Calculado sobre la base de la inflación acumulada.



“Una vez vencidos los plazos de pago, la Administración Tributaria debería efectuar acciones tendientes a obtener el pago de lo adeudado, inicialmente, mediante recordatorios de carácter persuasivo. Esta primera etapa se desarrolla como mecanismos no coercitivos y la Administración tiende a acercarse al contribuyente/deudor por medio de acciones de simple persuasión y pueden ubicarse en esta fase del cobro..”

Al igual que el procedimiento de pago voluntario, el cobro persuasivo no se incluye en el Código Tributario, sino en procedimientos internos de la Administración Tributaria. Esta situación no es propia de República Dominicana, “esta etapa de la cobranza, en la mayor parte de los países de América Latina, no se encuentra regulada en su totalidad o no es práctica común contrario a lo que pasa en los países desarrollados”³⁴.

Entre los mecanismos persuasivos empleados por la Administración para el cobro de la deuda se destacan:

- Notificaciones para recordar la liquidación de la deuda tributaria, remitidos por correo ordinario, correo electrónico, oficina virtual (OFV), celulares (mensajes de texto, *Short Message Service –SMS–*), entre otros.
- Contacto directo con los contribuyentes, asignándoles un funcionario de un área de recaudación de la Administración, similar a los gerentes de cuentas de los bancos comerciales.
- Advertencias remitidas periódicamente a todos los contribuyentes que le recuerdan las fechas de vencimiento de pago, remitidas por medios de comunicación masivas (radio, televisión, prensa escrita e *Internet*).
- Gestión telefónica, que puede ser realizada por la Administración o subcontratada a una empresa dedicada a esos fines, y puede prestarse a través de una central de llamadas o *call center* o empleando mecanismos de respuesta vocal interactiva.

4.2. Obligados al pago de la deuda tributaria

En la relación jurídico-tributaria entre la Administración Tributaria y los ciudadanos para la aplicación de los tributos, a la Administración le corresponde exigir el pago de estos, mientras que a los ciudadanos el deber de pagarlos. En esta relación la doctrina ha denominado *sujeto activo* a la Administración Tributaria y *sujetos pasivos* a los ciudadanos.

En ese contexto, el concepto de sujeto pasivo es económico y jurídico, desde el punto de vista económico el sujeto pasivo es la persona que realmente soporta la carga tributaria, de su lado, desde una perspectiva jurídica es quien tiene la responsabilidad del pago de la deuda ante la Administración. Para los fines de este documento, que estudia el debido proceso, el concepto relevante es desde una perspectiva jurídica.

El pago de tributos es obligatorio, un deber constitucional de los ciudadanos, por lo que estos están “obligados al pago”. Además del pago de la deuda, los sujetos pasivos tienen otras obligaciones ante la Administración denominadas *obligaciones formales* (obtener un número de identificación fiscal, presentar declaraciones, llevar libros y registros de sus operaciones, remitir informaciones de terceros, acudir a la Administración previo requerimiento, entre otros). Siguiendo la lógica anterior, los sujetos pasivos se dividen entre contribuyentes, sustitutos y responsables, y estos últimos pueden ser solidarios o subsidiarios.

La legislación tributaria dominicana define al sujeto pasivo como el responsable de cumplir la ley tributaria ya sea como contribuyente o responsable³⁵. El contribuyente es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, es el deudor directo; mientras que el responsable es la persona que debe cumplir con la obligación tributaria ante la Administración sin haber efectuado el hecho generador, sino que lo hace por mandato de la ley.

Asimismo, el Código Tributario también define en su *artículo 10 a los obligados tributarios* como los contribuyentes respecto de los cuales se verifica el hecho generador. Esta definición es redundante respecto al concepto de contribuyentes y de otros responsables que también son obligados aunque no realicen el hecho generador. *Por tales motivos, este artículo genera confusión para la interpretación de la norma, siendo recomendable su eliminación.*

El sujeto pasivo sustituto puede ser agente de retención o percepción, el cual sirve como enlace entre el contribuyente y la Administración Tributaria. La legislación tributaria dominicana contiene ambas figuras, pudiendo la Administración designar agentes de retención o percepción por vía administrativa.

³⁴ CASTILLO CONTRERAS, Flora M.: *La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria Facultad, Oportunidad y Eficiencia*, CIAT, México, febrero 2009.

³⁵ Corresponden a los artículos del 4 al 14 del Código Tributario.

Los agentes de retención o percepción adquieren su responsabilidad ante la Administración por su participación en operaciones económicas con contribuyentes. Estos se diferencian según su posición en dicha operación, el agente de percepción es quien recibe una retribución por la prestación de un servicio o la venta de un bien, en ocasiones el agente de percepción puede adelantar el pago de la deuda tributaria y luego incluir el monto en el pago recibido de los contribuyentes. De su lado, el agente de retención es quien paga una remuneración al contribuyente por la adquisición de un bien o servicio, donde el monto del impuesto es restado de dicha retribución.

Respecto a los sujetos pasivos responsables, son personas que deben responder por la obligación tributaria de los contribuyentes, asumiendo el pago parcial o total de la deuda tributaria con su propio dinero. Estos sujetos pasivos denominados en el Modelo CIAT *terceros responsables* pueden ser solidarios o subsidiarios. La diferencia entre uno y otro es que los responsables solidarios deben responder ante la Administración una vez el contribuyente haya incumplido su obligación del pago de la deuda, mientras que los responsables subsidiarios sólo responden cuando fuesen insolventes los contribuyentes y responsables solidarios, siendo imposible el cobro de la deuda tributaria.

El Código Tributario dominicano sólo incluye la figura del responsable solidario, situación que es común en las legislaciones de América Latina³⁶, limitando la posibilidad del cobro de la deuda tributaria. En ese sentido, el artículo 11 indica cuales son los responsables solidarios:

- a) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y, en general, los representantes legales.
- b) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida.
- c) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos y empresas que carecen de personalidad jurídica, incluso las sucesiones indivisas.
- d) Los mandatarios con administración de bienes.
- e) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, con cursos y sociedades en liquidación.
- f) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación, hasta el valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.
- g) Las personas y funcionarios que por disposición de la ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación.
- h) El agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley y prácticas tributarias; siendo además pasibles de la sanción por la infracción de mora.
- i) Los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa.
- j) La persona jurídica o entidad que resulte de la fusión, transformación o incorporación de otra persona jurídica o entidad, por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto.
- k) En la proporción correspondiente, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirentes de los activos y pasivos de ellas.

Sin embargo, la responsabilidad del adquirente cesa a los tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla; así como en cualquier momento en que la Administración reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiese adeudarse.

Adicionalmente, el Modelo del CIAT incluye entre los responsables solidarios, no considerados en la legislación dominicana, a *los donatarios y legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada*, así como a *las personas que obstaculicen o colaboren para impedir el embargo de bienes* por parte de la Administración Tributaria, los cuales sería recomendable incluir en la normativa dominicana.

En cuanto a los responsables subsidiarios, el Modelo del CIAT incluye situaciones que en el Código Tributario dominicano forman parte de la responsabilidad solidaria como los administradores de hecho o derecho de personas jurídicas que son responsables subsidiarios cuando estas hayan cesado en sus actividades con tributos pendientes de pago, por el incumplimiento de obligaciones y deberes formales; además de los liquidadores de

³⁶ Por ejemplo, Perú, Venezuela, México, Colombia, Uruguay, Argentina, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica.

sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situación e imputables a los respectivos obligados tributarios.

Dado lo anterior, se podría inferir que el hecho de que la legislación tributaria dominicana no considere los responsables subsidiarios no significa que esté en peor posición relativa para el cobro de la deuda tributaria con respecto de legislaciones que incluyen esta figura. Por el contrario, el concepto amplio de responsable solidario incluido en la legislación dominicana le permite liquidar la deuda tributaria no pagada por los contribuyentes sin necesidad de demostrar su insolvencia. En otras palabras, la definición amplia de responsables solidarios contenida en la normativa del país es preferible a una inclusión de los responsables subsidiarios.

El procedimiento para la exigencia del pago de la deuda tributaria a los responsables solidarios forma parte del procedimiento de cobro coactivo, por lo que es incluido en ese apartado.

4.3. Medios y formas de pago

Tradicionalmente, el sujeto pasivo debía realizar el pago de la deuda tributaria en las oficinas de la Administración Tributaria establecida para esos fines. Sin embargo, en la actualidad la generalidad de las Administraciones permite que el pago pueda realizarse en instituciones bancarias, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

En cuanto a la forma para satisfacer las deudas tributarias, como regla general se emplea el dinero en efectivo en sus distintos modos: moneda de curso legal, cheques, tarjetas de crédito o débito, transferencias bancarias, entre otros. En adición, en algunos países se permite la dación en pago y el pago mediante efectos timbrados³⁷.

En República Dominicana el pago de los impuestos se puede realizar por cuatro vías:

- Administraciones Locales.
- Bancos autorizados: Reservas, Progreso, BDI, López de Haro y Scotiabank.
- *Internet banking*: bancos BHD, Popular, León, Reservas y Citi Group.
- Oficina virtual: <https://www.dgii.gov.do/ofv/login.aspx>.

Cuando el pago del tributo no se realiza por transferencias electrónicas, se puede liquidar en peso dominicano para montos inferiores a RD\$10,000.00 a partir del cual es necesario elaborar un cheque certificado a nombre del “Colector de Impuestos Internos”.

Durante el período de pago voluntario la normativa tributaria dominicana no contempla el pago en especie o dación en pago. Por un lado, resulta una limitante para el sujeto pasivo que no cuenta con liquidez suficiente, lo que incrementa su deuda tributaria al adicionarse recargos e intereses por mora; y por el lado de la Administración lo que afecta es el momento del cobro de la deuda, pues en el procedimiento de apremio cobrará la misma considerando todos los activos del deudor.

Además, al no considerar la dación en pago la Administración Tributaria dominicana demuestra su preferencia por el dinero en efectivo, debido a que el cobro en especie representa un procedimiento adicional al tener que enajenar los bienes percibidos para recibir dinero en efectivo.

No obstante, se podría permitir el pago de la deuda tributario con activos financieros *cuasi-liquidos* como los certificados financieros, títulos redimibles a corto plazo, bonos o acciones.

Tabla 2
MEDIOS Y FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

País	Medios y formas de pago
Argentina	Medios: Depósito en el Banco Nacional de Argentina, en las Instituciones Bancarias, en entidades autorizadas para tal efecto. Formas: Efectivo, cheque, giro o valor postal o bancario.
Chile	Medios: Tesorería General de la República o en las entidades señaladas para tal efecto. Formas: Efectivo, cheque, vía <i>Internet</i> , tarjetas de crédito o tarjetas de tiendas comerciales.

(*Sigue.*)

³⁷ Los efectos timbrados pueden ser: el papel timbrado común, el papel timbrado de pagos del Estado, los documentos timbrados especiales, los timbres móviles, el papel de pago especial para tasas y las tarjetas para utilizar en máquinas timbradoras.



(Continuación.)

País	Medios y formas de pago
Ecuador	Medios: Oficinas recaudadoras o en lugares señalados por la Ley. Formas: Efectivo, en cajeros automáticos, vía <i>Internet</i> , tarjetas de crédito y mediante un <i>call center</i> .
Chile	Medios: Tesorería General de la República o en las entidades señaladas para tal efecto. Formas: Efectivo, cheque, vía <i>Internet</i> , tarjetas de crédito o tarjetas de tiendas comerciales.
Guatemala	Medios: Instituciones Bancarias o vía <i>Internet</i> .
República Dominicana	Medios: Administraciones Locales, Bancos autorizados, <i>Internet</i> . Formas: Efectivo, transferencia electrónica, cheques certificados.

Fuente: CASTILLO CONTRERAS, Flora: *La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria Facultad, Oportunidad y Eficiencia*, febrero 2009, CIAT, México D. F.

4.4. Facilidades de pago

Regularmente, las declaraciones juradas sirven como comprobante del pago de los tributos, sin embargo, el mismo puede ser realizado con posterioridad a la presentación de la declaración o también ser pagado en cuotas, mediante mecanismos de facilidades de pago que otorga la Administración Tributaria. Para permitir estos pagos fraccionados se adicionan al monto adeudado los intereses moratorios y se exigen avales que garanticen la totalidad de la deuda tributaria. Además, estos acuerdos de pago impiden el inicio o suspenden el período ejecutivo.

Empero, tales facilidades “no pueden ni reducir el monto de la deuda, ni modificar la tasa a la cual deban liquidarse los intereses, ni condonar los intereses causados...”³⁸.

En ese sentido, según lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario dominicano, la Administración Tributaria puede conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos (siempre que no sean pago de impuestos retenidos), que no excedan del plazo de un año, cuando se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación.

Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y la decisión denegatoria no admitirá recurso alguno. Estas prórrogas están sujetas al interés por mora equivalente a la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria más un 30 por 100, actualmente siendo este interés equivalente a 1.73 por 100 mensual.

Al mismo tiempo, la Administración también puede, a petición de un contribuyente, ampliar discrecionalmente hasta por 60 días el plazo para la presentación de declaraciones, siempre que existan razones fundadas para ello³⁹.

Se puede deducir que la principal debilidad de la normativa dominicana es la discrecionalidad de la Administración para otorgar las facilidades de pago a los contribuyentes, medida que debería ser tomada en base al resultado de un conjunto de variables cuantitativas, medibles y contrastables, para que todos los contribuyentes tengan las mismas oportunidades de acceso a dicha prórroga.

Asimismo, limitar la solicitud de la prórroga al momento antes del vencimiento del pago restringe esta facilidad sólo para los contribuyentes que pueden previsiblemente comprobar la imposibilidad del pago de la deuda tributaria, es decir, durante el período de pago voluntario. Sin embargo, el procedimiento para los acuerdos de pago, establecido mediante disposiciones internas de la Administración, también aplica a las deudas que se encuentren a instancia del cobro coactivo, lo que representa una discrepancia respecto a la legislación y, por tanto, dejando sin fundamento legal el mismo.

En ese contexto, el procedimiento administrativo para los acuerdos de pago es el siguiente:

- Los acuerdos de pago serán solicitados por los contribuyentes completando el Formulario de Solicitud de Acuerdo de Pago (FI-COBR-651), Anexo I de este documento, mediante una comunicación escrita dirigida a la DGII.

³⁸ PIZA RODRÍGUEZ, Roberto: *Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*, Universidad Externado de Colombia, febrero 2010.

³⁹ Según dispone el artículo 50 sobre deberes formales.

- En caso de personas físicas, se requiere que el formulario de solicitud o la comunicación escrita sea firmado por el interesado o por un representante autorizado por el contribuyente a través de un poder legal.
- En caso de sociedades, se requiere que el formulario de solicitud de o la comunicación escrita contenga el sello gomígrafo de la empresa y esté firmado por un representante de la misma, con calidad expresa para suscribir compromisos de pago a nombre de la empresa.
- Los contribuyentes pueden solicitar los acuerdos de pago que requieran para los diferentes impuestos: impuestos sobre la renta, ITBIS, sucesiones y donaciones, propiedad inmobiliaria, selectivos, activos, retenciones, ajustes y deudas. Cabe indicar que, no se permiten nuevos acuerdos de pago si el contribuyente presenta cuotas vencidas de acuerdos anteriores.
- Los contribuyentes que soliciten acuerdos de pago deben tener inmuebles y/o vehículos registrados a su nombre en la DGII. En caso de no cumplir este requisito, el contribuyente debe firmar un pagaré notarial donde se detalle el concepto de la deuda y el monto por el cual se realiza el acuerdo de pago.
- Para realizar el acuerdo, los contribuyentes que estén en cobro coactivo deben dirigirse al área de Cobranza de la sede principal. Mientras que los contribuyentes que se encuentren en el período de cobro persuasivo deben dirigirse a la Administración Local correspondiente.
- El contribuyente puede seleccionar, de común acuerdo con la DGII, la cantidad de cuotas a pagar, teniendo en cuenta que no puede exceder más de 12 cuotas.
- Una vez formalizado el acuerdo de pago, deberá pagar una cantidad inicial mínima de 10 por 100 del total de la deuda. Cuando el monto a pagar supere RD\$10,000.00, y los pagos se realicen en las Administraciones Locales, debe hacerse con cheques certificados o de Administración a nombre de Colector de Impuestos Internos.
- A los pagos de cuotas vencidas se le aplica el recargo de 1.73 por 100 de interés indemnizatorio por cada mes o fracción de mes sobre el monto a pagar.
- En caso de que el contribuyente no pueda cumplir con el pago de las cuotas establecidas, debe comunicarlo a la Unidad de Control de Contribuyentes de la Administración Local a la que pertenece o al área de Cobranza en la sede principal, antes del vencimiento de la cuota, explicando su situación, a fin de que pueda actualizar la misma o renegociar la deuda.
- En caso de que tenga dos cuotas vencidas de un acuerdo de pago, se le enviará una notificación, donde se establece un plazo de cinco días laborables para presentarse a la Unidad de Control de Contribuyentes o al área de Cobranza de la sede principal, para actualizar la deuda. De no presentarse, su caso pasa a los abogados de Cobranza para iniciar el proceso de cobro coercitivo.

4.5. Pagos extemporáneos: pago de intereses y recargos

Como se menciona anteriormente en este documento, el procedimiento tributario en período voluntario culmina con el pago de la deuda tributaria, el cual puede ser tanto dentro del plazo establecido para ello como fuera del mismo. En los casos en que el pago no se hace efectivo en el plazo indicado, la Administración Tributaria inicia un procedimiento de cobro persuasivo con el objetivo de percibir el ingreso sin llegar a iniciar el procedimiento coactivo, aunque penalizando al contribuyente por su retraso.

En ese sentido, el pago extemporáneo o pago fuera de plazo tiene lugar cuando el obligado tributario presenta la declaración tributaria pero deja vencer el plazo para su liquidación. Esta dilación que constituye el pago extemporáneo genera un interés de demora sobre la deuda tributaria que se calcula sobre la base del tiempo transcurrido desde el vencimiento del plazo hasta la fecha de liquidación de la deuda.

Este interés de demora se aplica para compensar a la Administración por la pérdida de valor de la cuota no ingresada, así como para desmotivar el pago fuera de plazo como mecanismo de financiamiento de los contribuyentes.

El Código Tributario dominicano indica que “el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo”⁴⁰. La mora habilita un interés indemnizatorio equivalente a la tasa de

⁴⁰ Incluyendo a los agentes de percepción y retención con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a percepción o retención.



interés fijada por la Junta Monetaria más un 30 por 100, correspondiente en la actualidad a 1.73 por 100 por cada mes o fracción de mes de dilación⁴¹.

Empero, en términos prácticos, la normativa no especifica cuál es el interés fijado por la Junta Monetaria a utilizar para estos fines, ya que la Ley número 183-02 que aprueba la Ley Monetaria y Financiera señala que para el manejo de la política monetaria se establece la tasa *overnight* (o tasa de política monetaria) que remunera los depósitos de corto plazo y la tasa de ventanilla lombarda, cobrada sobre los préstamos de corto plazo (cinco días) del Banco Central a instituciones financieras. Por lógica, se presume que la tasa de ventanilla lombarda sea la empleada para fines tributarios, pues es la equivalente a la tasa de interés activa del mercado⁴².

De igual forma, las tasas de interés para el manejo de la política monetaria son interbancarias, mientras que los contribuyentes (a menos que sean instituciones financieras) tienen acceso a los financiamientos a tasas del mercado. Por tales motivos, sería más útil, transparente y justificado emplear la tasa preferencial del mercado para préstamos de corto plazo (de tres a seis meses) otorgados por las instituciones financieras, publicadas por el Banco Central⁴³.

En tal sentido, se podría reescribir el artículo 27 de la siguiente manera:

Propuesta artículo 27.—Sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30 por 100) por encima del promedio mensual de la tasa preferencial del mercado para préstamos de corto plazo otorgados por instituciones financieras, calculado por el Banco Central de la República Dominicana, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación.

Además de la mora, por el pago de la deuda tributaria después de la fecha establecida se aplican recargos y sanciones de 10 por 100 el primer mes o fracción de mes y 4 por 100 adicional por cada mes o fracción de mes subsiguiente, tanto para los casos de pagos espontáneos como por actuación de la Administración⁴⁴. Por tanto, el total por intereses indemnizatorios, recargos y sanciones cobrados por mora al deudor tributario conllevaría al pago de una tasa progresiva que puede llegar hasta 74.8 por 100 en caso de una dilación de un año.

En lugar de ser un mecanismo para disuadir y estimular el pago de la deuda tributaria, los elevados intereses y recargos cobrados aumentan los incumplimientos en periodo coactivo, la litigiosidad y las deudas incobrables. También, la forma como están establecidos estos recargos perjudica los incumplimientos inmediatos, pues el recargo del primer mes es de 10 por 100, superior al aplicado los meses subsiguientes de 4 por 100, cuando el mecanismo podría ser el contrario, donde se perjudique el pago extemporáneo de mayor plazo.

Igualmente, la forma en que se aplican estos intereses y recargos por pago extemporáneo en República Dominicana no diferencia el proceso de cobro persuasivo del proceso de cobro coactivo, que están claramente diferenciados en los procedimientos llevados a cabo por la Administración. Por tal motivo, lo ideal sería que existiesen recargos por pago extemporáneo y sanciones adicionales por el cobro de la deuda en período ejecutivo.

En otras palabras, el interés por mora generado por el pago extemporáneo pertenece al principio de cobro persuasivo, “la finalidad con que se establecen los recargos es para favorecer el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de las obligaciones tributarias”⁴⁵, el interés indemnizatorio y los recargos se aplican como consecuencia del retraso en el pago. De su lado, las sanciones compensan a la Administración Tributaria por los gastos de iniciar el procedimiento de apremio como consecuencia de la ocurrencia de una infracción tributaria.

“En efecto, es esta última postura la que debemos tomar en consideración y así predicar de él la naturaleza de una prestación accesoria que tiene como finalidad sufragar los gastos ordinarios originados a la Administración como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio, y consiguiente puesta en marcha de la

⁴¹ Artículos 26 y 27 del Código Tributario.

⁴² Asumiendo que los contribuyentes se financian con los tributos que debieron haber pagado.

⁴³ Aunque el Banco publica el promedio diario para fines del cálculo de la mora se podría utilizar el promedio mensual correspondiente a cada mes que se aplique el interés indemnizatorio.

⁴⁴ Artículos 251 y 252 del Código Tributario.

⁴⁵ CARRASCO PARRILLA, Pedro José: *Los Recargos por Declaración Voluntaria Extemporánea y el Recargo de Apremio*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Castilla-La Mancha.

maquinaria administrativa, tendente a la ejecución del patrimonio del deudor que se ve materializada con la emisión de la providencia de apremio.”⁴⁶

A los fines de corregir los altos recargos cobrados por la Administración, el mecanismo favorece las deudas de largo plazo en lugar de las de corto plazo, así como la no distinción del período de cobro persuasivo y coactivo, se sugiere modificar la parte capital del artículo 252 sobre sanción por mora:

Propuesta artículo 252.—*Sanción por mora.*

La mora será sancionada con recargos del 5 por 100 por cada mes o fracción de mes por pago extemporáneo. Cuando la mora corresponda al período coactivo será sancionada con recargos de 10 por 100 por cada mes o fracción de mes.

Como a la Administración Tributaria le interesa incentivar el pago voluntario de la deuda, por todo lo que esto le representa desde el punto de vista de su eficiencia y efectividad, existen legislaciones tributarias que contemplan incentivos para el pago voluntario fuera de plazo. Al respecto, cabe mencionar la Ley General Tributaria de España que contiene en su artículo 27 recargos por declaración-liquidación extemporánea sin requerimiento que se incrementan a medida que transcurren los meses.⁴⁷

El procedimiento aplicado en República Dominicana, otorga incentivos por “pronto pago” cuando el contribuyente rectifica voluntariamente su declaración de impuestos o paga de forma inmediata los impuestos notificados por la Administración Tributaria. Para los casos de pago extemporáneo voluntario sólo se aplica el 60 por 100 de los recargos, mientras que si la fiscalización que realiza la Administración descubre que la diferencia entre el impuesto determinado y el pagado oportunamente es inferior al 30 por 100 de este último, sólo se paga el 70 por 100 del recargo notificado.

4.6. Prelación en la imputación del pago

El pago de tributos tiene una connotación financiera tanto para el Estado como para los contribuyentes. Por el lado del Estado, es la principal fuente de financiamiento del gasto público; mientras que reduce el ingreso disponible de los contribuyentes para el consumo de bienes y servicios, y para inversión.

En ese contexto, la doctrina establece un orden de prelación para el pago de la cuota tributaria respecto a otros pagos de los contribuyentes:

- Respecto a otras deudas no tributarias.
- Respecto a otras deudas tributarias.
- Respecto a otras cargas del impuesto.

Normalmente, las legislaciones tributarias privilegian el cobro de la deuda tributaria respecto a otros tipos de deudas, incluyendo las contraídas con otras instituciones del Estado, aunque este privilegio tiene algunas excepciones. En ese contexto, el Modelo del CIAT excluye las pensiones alimenticias y los salarios (siempre que no sean de directivos o socios de la sociedad deudora, para evitar la evasión empleando ese mecanismo), así como acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real que se haya constituido con anterioridad a la determinación del crédito fiscal. Al respecto, la legislación tributaria española es más limitada que el Modelo CIAT pues no considera ni las pensiones alimenticias ni los salarios.

Por su parte, el Código Tributario dominicano señala en su artículo 28 que el cobro de la deuda tributaria tiene preferencia respecto a los demás crédito del deudor aun en caso de quiebra o liquidación, con excepción de las pensiones alimenticias establecidas por ley y los salarios. Este orden de prelación le otorga a la Administración amplias posibilidades para el cobro de la deuda tributaria, limitando el monto de posibles incobrables a casos excepcionales.

Respecto a otras deudas tributarias, en sentido general, el orden de prelación depende de la antigüedad de las mismas, aplicando el pago a las deudas más antiguas. Para los casos donde las distintas deudas tributarias tienen la misma antigüedad, el orden en que se liquidan puede ser establecido por el obligado tributario o por la Administración Tributaria, todo depende de la legislación tributaria en cuestión. Sin embargo, cuando se trata del mismo período en que el sujeto pasivo hace la declaración-liquidación, es este quien decide el impuesto a quien imputar el pago.

⁴⁶ CARRASCO PARRILLA, Pedro José: *Los Recargos por Declaración Voluntaria Extemporánea y el Recargo de Apremio*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Castilla-La Mancha.

⁴⁷ Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5 por 100, 10 por 100 o 15 por 100, respectivamente.

Cuando se trata del pago de otras cargas tributarias en el pago de un mismo tributo como los intereses y recargos que surgen por el incumplimiento de los sujetos pasivos, el Modelo del CIAT señala que los pagos deben imputarse primero a intereses, luego a recargos, después al tributo y por último a las multas.

En República Dominicana el orden de prelación del pago de la deuda tributaria respecto a otras deudas tributarias u otras cargas del tributo no está contemplado en el Código Tributario. Estas disposiciones forman parte de procedimientos internos de la Administración Tributaria que dan preferencia a deudas más antiguas; mientras que respecto a otras cargas generadas por incumplimientos se aplican los pagos primero a intereses, luego a recargos y multas, y por último a la cuota del tributo. Regularmente, las multas resultan ser más onerosas que los intereses, por lo que el orden de prelación del país, que antepone los intereses, es más gravoso que el indicado en el Modelo del CIAT.

Estos procesos deberían formar parte del Código Tributario dominicano o algún reglamento de aplicación de la ley, en lugar de ser procedimientos internos de la Administración Tributaria. La discrecionalidad que ello implica, perjudica la seguridad jurídica de los sujetos pasivos.

4.7. Servicios de ayuda a los contribuyentes

El objetivo de una Administración Tributaria moderna debe ser potenciar el pago voluntario de la deuda tributaria. Para fomentar el cumplimiento voluntario la Administración debe disponer de instrumentos que faciliten, informen y asistan al sujeto pasivo.

Frente a tal situación, las Administraciones Tributarias aplican políticas de diferente índole que, en mayor o menor medida, ayudan a los sujetos pasivos al pago de la deuda tributaria y al cumplimiento de las demás obligaciones formales. Entre estas se destacan:

- Consultas de los sujetos pasivos a las Administraciones Tributarias sobre la aplicación de leyes.
- Elaboración de folletos explicativos para el cumplimiento de las normas tributarias.
- Servicios de ayuda para la cumplimentación de los formularios de declaración de impuestos, los cuales a su vez deberán estar elaborados de la manera más sencilla posible.
- Publicación en los medios de comunicación masiva (radio, prensa escrita, televisión e *Internet*) de las fechas y plazos para la presentación de las declaraciones impositivas.
- Contar con una red de oficinas locales distribuidas por todo el territorio nacional.
- Divulgar las normas emitidas por la Administración Tributaria para la interpretación y correcta aplicación de las leyes tributarias, incluyendo las cuestiones procedimentales.
- Fomentar la educación tributaria para interiorizar la importancia del cumplimiento voluntario.
- Realizar talleres explicativos respecto a los procedimientos para el cumplimiento de nuevas medidas tributarias.
- Implementar medios telemáticos y oficina virtual para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Contar con la cooperación de otras instituciones públicas o privadas para el cobro de la deuda tributaria: instituciones financieras, grandes contribuyentes, asociaciones de industria, cámaras de comercio, compañías de adquirencia, *bureau* de créditos, instituciones de seguridad social, catastro nacional, oficinas de registro civil e identificación, entre otras.

En ese contexto, el Código Tributario dominicano faculta y ordena a la Administración Tributaria a emitir normas para la administración y aplicación de los tributos⁴⁸, además de responder consultas de sujetos pasivos respecto a la aplicación de la normativa en situaciones concretas.

Igualmente, entre las funciones básicas de la Administración Tributaria, establecidas por vía administrativa, se incluye la *asistencia e información al contribuyente*, mediante la cual se realizan acciones para facilitar el cumplimiento voluntario, haciendo más cómodo el contacto de los sujetos pasivos con la Administración para realizar los procedimientos tributarios que requiera. Para estos fines la Administración Tributaria cuenta con:

⁴⁸ Artículo 35.—Corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: pro-medios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible; presentación de las declaraciones juradas y pagos a cuenta de los tributos; instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información; instruir sobre libros, anotaciones, documentos y registros que de manera especial y obligatoria deberán llevar los contribuyentes y demás responsables del pago del impuesto y los terceros, sobre deberes formales de unos y otros; y cualquier otra medida conveniente para la buena administración y recaudación de los tributos.



- Administraciones Locales: Unidades operativas que permiten a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones de declarar y pagar los impuestos de forma más ágil en un mismo local. Se encargan de ejecutar funciones a favor de los contribuyentes de una demarcación geográfica como administrar y cobrar los impuestos internos, mantener un registro actualizado y sistemático de los contribuyentes, recibir las declaraciones juradas, asistir en el llenado y preparación de las declaraciones juradas, actualizar recibos de pago por pagos tardíos, inscribir a las personas físicas en el Registro Nacional de Contribuyentes (RNC), emitir certificaciones de pagos de impuestos, otorgar prórrogas por la presentación de impuestos, entre otros.
- Gerencia de Grandes Contribuyentes: Realiza las mismas funciones que las Administraciones Locales, pero a contribuyentes de mayor capacidad contributiva.
- Colecturías y Puestos de Recaudación: Son puntos de recaudación en una demarcación geográfica que ejecutan los procedimientos de recepción de impuestos y formularios, que reportan a una Administración Local.

Adicionalmente, el artículo 56 instituye la oficina virtual (OFV)⁴⁹, mediante la cual los sujetos pasivos pueden realizar declaraciones juradas, consultas, liquidación y pagos de tributos, así como cualquier otra gestión o servicio. Por tanto, la OFV equivale a una oficina física de la Administración Tributaria.

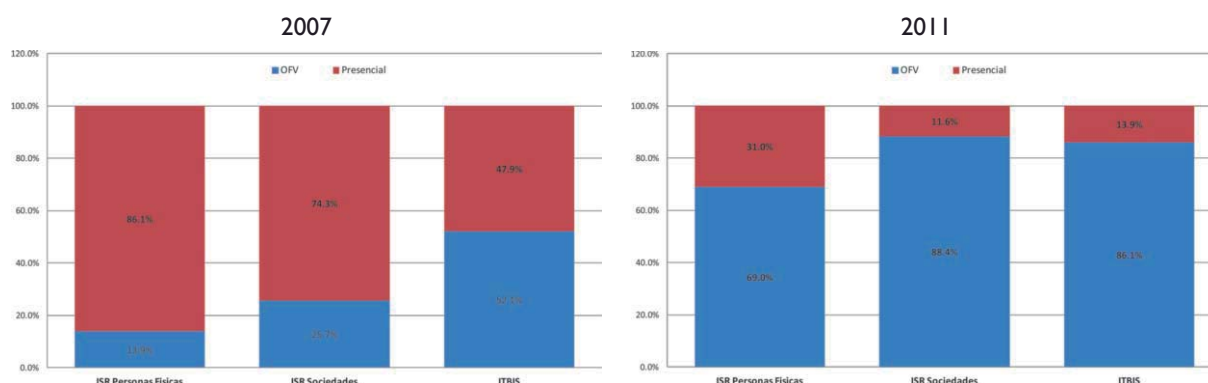
Para que el contribuyente pueda acceder a la OFV debe contar con un nombre de usuario y contraseña únicos, así como con un registro de codificación y acceso que permitan a la Administración autenticar su identidad como tarjetas de códigos, tokens y cualquier otra herramienta establecida para esos fines.

Con su registro en la oficina virtual, el sujeto pasivo habilita un domicilio fiscal virtual (buzón electrónico) a través del cual puede recibir las notificaciones telemáticas. Además, la Administración Tributaria reconoce como buenos y válidos los documentos emitidos o generados en la OFV cuando son impresos, siempre que los mismos estén firmados digitalmente.

Todas las informaciones que fluyan desde y hacia los contribuyentes se almacenan en la base de datos de la Administración y están sujetos al deber de reserva y confidencialidad, tal y como se protegen las informaciones emitidas físicamente.

En la actualidad, la mayor parte de los sujetos pasivos realizan sus operaciones mediante la oficina virtual. Para el año 2011 el 88.4 por 100 de las declaraciones de ISR de sociedades fue presentado a través de este medio, así como el 69.0 por 100 de las declaraciones del ISR de personas físicas y el 86.7 por 100 de las declaraciones de ITBIS⁵⁰.

Gráfica I
DECLARACIONES IMPOSITIVAS SEGÚN MEDIO DE PRESENTACIÓN, AÑOS 2007 Y 2011



Fuente: Departamento de Estudios Económicos de la DGII.

En los últimos años la Administración Tributaria dominicana ha evidenciado una mejora de los servicios de asistencia a los contribuyentes, tal y como subraya el informe *Doing Business* del Banco Mundial del año 2012 en su indicador sobre pago de impuestos, el cual mide la tributación de una empresa de manufactura promedio en base a tres indicadores:

⁴⁹ Definida por la Norma número 03-2011 emitida por la Administración Tributaria como un espacio telemático donde los contribuyentes pueden ejecutar procedimientos tributarios, con el fin de facilitar y reducir los costos del cumplimiento de los mismos.

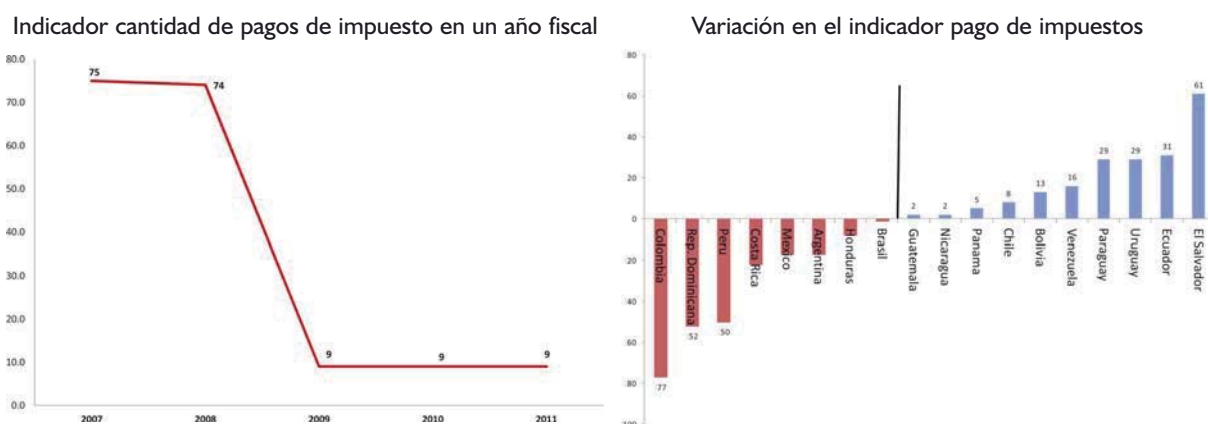
⁵⁰ Impuesto tipo IVA del sistema tributario dominicano denominado ITBIS.

- i. El total de impuestos y contribuciones pagados por una empresa en un año fiscal, medidos como la cantidad de pagos realizados al año.
- ii. El tiempo requerido para cumplir con las obligaciones tributarias respecto de los tres principales impuestos del sistema tributario.
- iii. La TET calculada como el total de tributos pagados entre los beneficios de la empresa.

En base a estos indicadores el informe concluye que una empresa promedio en República Dominicana realiza al año nueve pagos de impuestos, invirtiendo para ello 324 horas, siendo su TET de 21.3 por 100. Estos indicadores posicionan al país en el lugar 94 de 183 economías evaluadas, nivel superior a la posición promedio de América Latina que está en la posición 113.

Al evaluar cada uno de los tres indicadores, se destaca que el país ha mejorado significativamente respecto al número de pagos de impuestos al año⁵¹, como consecuencias de las políticas para facilitar el cumplimiento voluntario que se explican en este apartado; convirtiendo a República Dominicana en el segundo país que más ha progresado en la región, después de Colombia.

Gráfica 2
INDICADOR PAGO DE IMPUESTO DEL INFORME DOING BUSINESS 2012



Fuente: Departamento de Estudios Económicos de la DGII.

No obstante, el total de horas dedicadas para el pago de los tributos ha aumentado en 92 horas, al pasar de 235 horas en 2006 hasta 324 horas en 2012, como consecuencia de las obligaciones formales adicionales al pago de la deuda que ahora deben cumplir las empresas (números de comprobante fiscal, reportes de compras y ventas, aumento de los agentes de retención y percepción, etc.).

4.8. Descripción del procedimiento de pago voluntario y cobro persuasivo

El procedimiento para el pago voluntario de la deuda en República Dominicana depende de la vía que se utilice para hacer efectivo el mismo:

- Cuando la declaración jurada se realiza a través de la oficina virtual, el pago se gestiona en los bancos autorizados. En ese contexto, los pasos para realizar la declaración interactiva a través de la oficina virtual son:
 - Ingresar al portal de la oficina virtual dentro de la web de la DGII (www.dgii.gov.do/ofv/login.aspx).
 - Digitar RNC de la persona jurídica o cédula de la persona física y la contraseña.
 - Introducir número de token (conjunto de caracteres numéricos adicionales a la contraseña emitida por un dispositivo electrónico utilizado para reducir la posibilidad de que sean suplantadas identidades).
 - Seleccionar la opción “declaración interactiva”.
 - Selección el formulario del impuesto a declarar, completar periodo a declarar e introducir nuevamente número de token.

⁴⁸ Pasa de 75 pagos en 2006 a sólo nueve en 2012, mejor posición que los 32 pagos promedios realizados en América Latina y los 13 pagos de países de la OCDE.

- Completar el formulario con los valores a declarar del impuesto en cuestión, luego pulsar “enviar el documento”.
 - Imprimir la autorización de pago.
- Cuando la declaración jurada se realiza directamente en las Administraciones Locales o en algún banco autorizado, el contribuyente debe especificar el tipo de impuesto a pagar, el nombre o razón social del contribuyente y su RNC. Asimismo, podrá pagar en moneda de curso legal o mediante cheque certificado o de Administración, según lo explicado en el apartado sobre medios y formas de pago de este documento.

Por su parte, el *procedimiento del cobro persuasivo* es llevado a cabo por las Administraciones Locales, quienes en lugar de utilizarlo como instrumento de prevención dentro del período de pago estipulado por la Ley, emplean el cobro persuasivo como mecanismo para la recaudación de impuestos declarados y no pagados o pagados parcialmente.⁵² Para identificar a los contribuyentes morosos se emplea tanto la identificación individual, a través de la consulta de la cuenta corriente de algún contribuyente, como la identificación masiva, a través de un sistema informático automatizado que detecta los contribuyentes omisos.

En ese contexto, el procedimiento seguido por las Administraciones Locales para tales fines es el siguiente:

1. Gestión telefónica: al día siguiente de cumplirse el período para el pago voluntario funcionarios de la Administración Local correspondiente llaman a los omisos y morosos para que se pongan al día en el pago de la deuda tributaria.

Tabla 3
DÍAS LÍMITE PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS

<i>Impuesto</i>	<i>Fecha límite declaración</i>
ITBIS	Día 20 de cada mes
ISR Asalariados	Día 10 de cada mes
ISR Personas Físicas	31 de marzo de cada año
ISR Empresas	31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre o 31 de diciembre
Impuesto Propiedad Inmobiliaria	1 de marzo (primera cuota) y 11 de septiembre (segunda cuota)
Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	Día 20 de cada mes

Fuente: Elaboración propia a partir de las informaciones del calendario del contribuyentes de la DGII.

2. En caso de no obtemperar a la notificación telefónica y transcurrido un plazo que depende del tipo de impuesto a pagar, la Unidad de Control de Contribuyentes realiza una lista de los contribuyentes omisos y asigna los casos a los funcionarios responsables del control de contribuyentes.
3. Los funcionarios verifican la consistencia de la lista a través de muestreos aleatorios y elaboran las notificaciones de omisión, otorgando un plazo de diez días para que se presente en la oficina de la Administración Local correspondiente. Estas notificaciones son firmadas por el Administrador Local, luego de la revisión del encargado de la Unidad de Control de Contribuyentes.
4. Las notificaciones firmadas por el Administrador Local son remitidas a los contribuyentes deudores, los cuales deben hacer acuse de recibo de la misma. En caso de que el contribuyente no acepte recibir la notificación, el mensajero deberá levantar un acta frente a dos testigos dando constancia de la situación.
5. Los funcionarios encargados del control de los contribuyentes deben dar seguimiento al contribuyente notificado (llamadas telefónicas, visitas, etc.), a los fines de que se presente antes del plazo establecido. También, son los encargados de recibir a los contribuyentes y analizar su situación.
6. Si el contribuyente demuestra que no es omiso o que ya ha presentado y declarado los pagos pendientes, el funcionario actuante deberá requerir los documentos probatorios a los fines de regularizar su situación.
7. El contribuyente puede solicitar un plazo de diez días de prórroga para presentar la documentación que demuestre la regularidad de su situación.

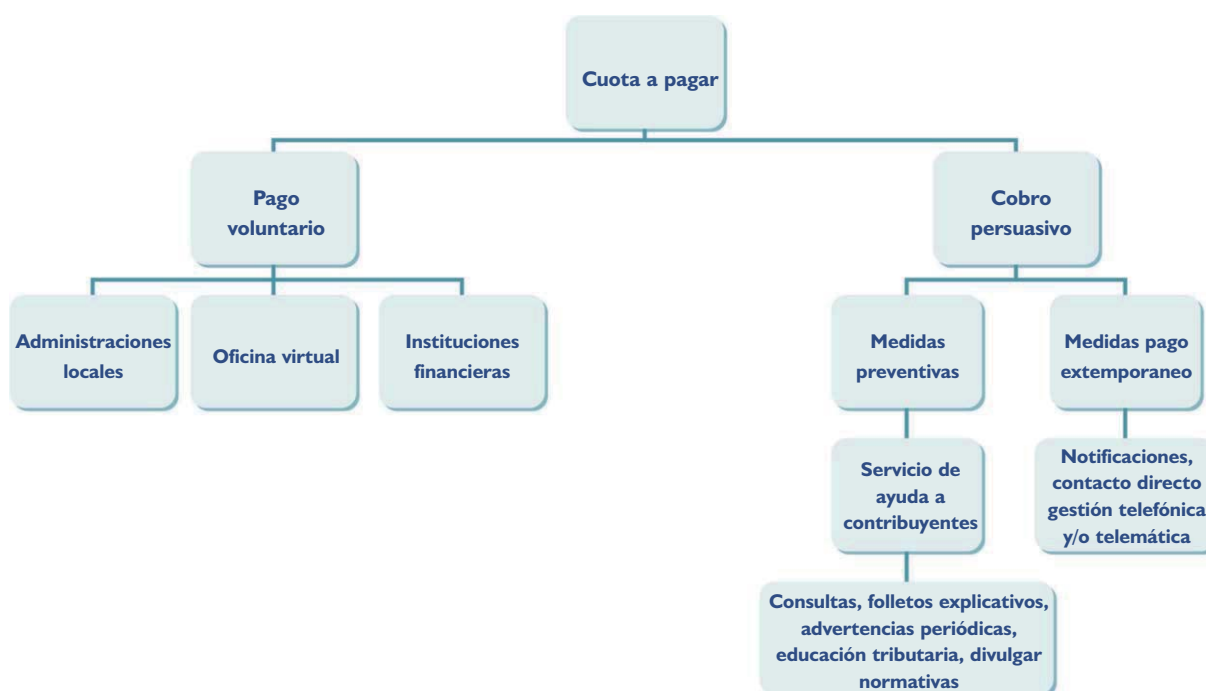
⁵² En el Anexo 2 se explica el sistema de apoyo a la gestión del cobro implementado por la DGII.



8. En el caso de que el contribuyente no logre demostrar que está al día en el pago de sus tributos, el funcionario actuante le presentará una liquidación oficial que debe incluir los recargos, intereses y multas correspondientes por el pago extemporáneo de la deuda tributaria.
9. Si transcurrido el plazo de diez días luego de la notificación el contribuyente citado no se presenta en las oficinas de la Administración Local, el funcionario actuante debe verificar si este ha realizado las declaraciones y pagos pendientes, en caso contrario, deberá remitir el caso al Departamento de Cobranza, responsable de la etapa de cobranza coactiva.
10. La Administración Local puede proponer acuerdos de pago para el cobro de la deuda.
11. En caso de no presentarse ante la Administración Local, el cobro de la deuda tributaria pasa a ser responsabilidad de un área centralizada de cobranza coactiva de la Administración.

Cabe indicar, que no cumplir oportunamente con la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria. Dando lugar al cobro de intereses indemnizatorios y recargos por pagos extemporáneos, como se explica en este epígrafe.

Diagrama 2
PROCEDIMIENTO DE PAGO VOLUNTARIO O COBRO PERSUASIVO



4.9. Otros modos de la extinción de la deuda tributaria

El pago es el modo natural de extinguir la deuda tributaria, sin embargo, las legislaciones tributarias contienen otras formas de extinción de la deuda sobre las que pueden valerse los contribuyentes o responsables para tales fines. Dependiendo de las normativas de cada país las otras formas de extinción generalmente aplicadas son la *compensación*, *condonación*, *prescripción*, *confusión* y *caducidad*⁵³. El Código Tributario dominicano⁵⁴ establece la compensación, confusión y prescripción como formas adicionales al pago para extinguir la deuda tributaria.

- i. *Compensación*. Consiste en reconocer administrativamente la posibilidad de compensar los saldos de créditos de los contribuyentes con las deudas tributarias, es decir, cuando los contribuyentes y la Administración Tributaria son deudores y acreedores uno del otro. La compensación puede ser empleada cuando el contribuyente tiene un saldo a favor por pagos indebidos o en exceso.

⁵³ El algunas legislaciones la dación en pago constituye otra forma de extinción de la deuda, pero en este documento se considera como una forma de pago.

⁵⁴ Contenidos desde el artículo 15 al artículo 25.

La legislación dominicana condiciona la aplicación de la compensación a la veracidad de la deuda dentro de períodos no prescritos, comenzando con las más antiguas. Después del pago, es el modo de extinción de la deuda tributaria más usado.

- ii. *Condonación*. Es la facultad de la Administración de perdonar el pago de una deuda tributaria. Al respecto, el Modelo del CIAT remite esta facultad al Poder Legislativo, lo cual va acorde con las disposiciones constitucionales del país. En tal sentido, el artículo 244 de la Constitución Dominicana señala que las exenciones o reducciones de tributos nacionales o municipales sólo pueden ser otorgados por leyes o contratos aprobados por el Congreso Nacional. Por lo que acertadamente en República Dominicana la condonación de las deudas es una facultad del Poder Legislativo y no de la Administración Tributaria.

Según analiza PIZA RODRÍGUEZ, la condonación de la deuda tributaria por vía administrativa resulta viable desde el punto de vista de la eficiencia de la Administración Tributaria: “tiene como propósito dar de baja obligaciones respecto de las cuales el proceso de cobro no será exitoso o, de adelantarlo, resultará más oneroso que el recaudo esperado...”.

Pese a este análisis, es preferible en el caso de República Dominicana no incluir la condonación como mecanismo administrativo para la extinción de la deuda debido a que los efectos combinados de las debilidades institucionales (característicos de los países no desarrollados) con las discrecionalidades que permite el Código Tributario en ciertas actuaciones de la Administración podrían generar un efecto contrario a la ineficiencia que se busca.

- iii. *Confusión*. Surge cuando es la propia Administración Tributaria que, debido a la ocurrencia de un hecho imponible, queda en la posición del sujeto pasivo; es decir, que es acreedor y deudor a la vez.
- iv. *Prescripción*. Determina la extinción de la deuda tributaria por haber transcurrido el tiempo legalmente establecido para realizar las actuaciones para su requerimiento. Esta puede ser invocada por la Administración Tributaria o por los sujetos pasivos.

El Código Tributario dominicano indica que las acciones de la Administración Tributaria para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto, practicar la estimación de oficio, aplicar las medidas por violación a las leyes tributarias, así como las actuaciones de los contribuyentes contra la Administración por repetición del impuesto prescriben a los tres años contados a partir de la fecha establecida para presentar y pagar los impuestos.

Este procedimiento se puede suspender por imposición de un recurso ante la Administración o el Poder Judicial, hasta tanto se notifique la resolución definitiva. Además, esta suspensión puede ser por dos años cuando el sujeto pasivo no presente la declaración jurada o esta contenga informaciones ficticias o por una fiscalización de la Administración Tributaria.

La prescripción puede ser interrumpida por actuaciones de la Administración Tributaria o de los sujetos pasivos, debiendo reiniciarse el cómputo del plazo. Según indica el Código Tributario, es posible la interrupción cuando:

- Por la notificación de la determinación de oficio de la Administración Tributaria.
- Por el reconocimiento expreso del sujeto pasivo de la obligación tributaria al realizar la declaración jurada u otro acto similar.
- Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial a los fines de ejecutar el cobro de la deuda.

Para fortalecer los derechos del sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria con la Administración, se debería incluir entre las situaciones que ocasionan la interrupción de la prescripción las siguientes⁵⁵:

- Por la solicitud de prórrogas o de facilidades de pago.
- Por ejercer el derecho de repetición ante la Administración, para que se le reconozca un pago indebido.

Asimismo, para mejorar la posición de la Administración Tributaria en el proceso del cobro de los tributos se podría *ampliar a cinco años* el período de prescripción, e incluir la posibilidad de extensión de este plazo a dos o tres años adicionales cuando existan situaciones que dificulten a la Administración determinar los tributos:

⁵⁵ Siguiendo el Modelo de Código Tributario del CIAT.

- Por ocultación del hecho generador o que el mismo esté vinculado a actos o bienes localizados en el exterior.
 - Porque el sujeto pasivo no tenga número de identificación fiscal.
 - Por no llevar contabilidad organizada, no la conservarla o llevar doble contabilidad.
- v. *Caducidad*. Constituye un modo de extinción de la deuda tributaria como consecuencia de la expiración de los plazos fijados por la ley para que la Administración Tributaria y los sujetos pasivos realicen las actuaciones y competencias respecto a las obligaciones tributarias.

La utilidad de este modo de extinción de la deuda, que no es considerado en el Código Tributario dominicano, surge de la necesidad de otorgar certeza jurídica a la Administración y a los sujetos pasivos, respecto a la finalización de la competencia para la determinación de las obligaciones tributarias.

A diferencia de la prescripción, la caducidad no necesita de la invocación de uno de los sujetos involucrados (sujeto activo o pasivo) en el proceso para la aplicación de los tributos, sino que se aplica de manera automática, sirviendo como garantía jurídica.⁵⁶

En ese sentido, la inclusión en el Código Tributario dominicano de la caducidad para la extinción de la obligación tributaria reforzaría los derechos de los sujetos pasivos, quienes en innumerables ocasiones (por desconocimiento u olvido) no invocan la prescripción y, por tanto, quedan supeditados por períodos prolongados de tiempo (y hasta indefinidamente) a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Tabla 4
MODOS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

<i>Impuesto</i>	<i>Pago</i>	<i>Compensación</i>	<i>Confusión</i>	<i>Condonación</i>	<i>Prescripción</i>	<i>Otros*</i>
Argentina	✓	✓			✓	
Perú	✓	✓		✓		✓
Bolivia	✓	✓	✓	✓	✓	
Ecuador	✓	✓	✓		✓	
Chile	✓	✓			✓	
Colombia	✓				✓	✓
Costa Rica	✓	✓	✓	✓	✓	
Guatemala	✓	✓	✓	✓	✓	
Honduras	✓	✓	✓	✓	✓	
México	✓	✓			✓	
El Salvador	✓	✓	✓	✓	✓	
Venezuela	✓	✓	✓	✓	✓	✓
República dominicana	✓	✓	✓		✓	

* *Perú*: Resolución de la Administración Tributaria sobre dedudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, otros que se establezcan por leyes especiales. *Colombia*: Por la llegada del caso de que no hay persona legalmente responsable ni cosa alguna pueda perseguirse para el pago. *Venezuela*: Declaratoria de incobrabilidad.

Fuente: Elaboración propia a partir de las informaciones del calendario del contribuyentes de la DGII.

⁵⁶ Siguiendo a PIZA RODRÍGUEZ, las características distintivas de la prescripción y la caducidad se sintetizan de la forma siguiente:

- La prescripción extingue no sólo el derecho, sino también la acción; la caducidad extingue la acción.
- La prescripción debe ser propuesta o alegada por quien quiera aprovecharse de ella, pues no es susceptible de ser declarada de oficio por la jurisdicción. Por el contrario, la caducidad puede ser declarada de oficio por el juez, pues sería inadmisibles que, vencido el plazo señalado por la ley para el ejercicio de la acción o del recurso, se atendiera al promotor de la una o del otro.
- La prescripción es renunciante de modo expreso y tácito, la caducidad no lo es nunca.
- Los términos de prescripción admiten suspensión y pueden ser interrumpidos, mientras que los plazos de caducidad no comportan la posibilidad de ser ampliados por medio de la suspensión, tampoco puede hablarse de interrupción, sino al adecuado ejercicio dentro del precepto que incluye el plazo.
- La prescripción empieza a contarse desde que la obligación se hace exigible lo que implica siempre la existencia de una obligación que extinguir; en la caducidad sólo indica el límite de tiempo dentro del cual puede válidamente expresarse la voluntad inclinada a producir el efecto de derecho previsto.

5. PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO

El período de cobro coactivo o ejecutivo es el medio que emplea la Administración Tributaria cuando no logra que el sujeto pasivo honre las deudas tributarias en el plazo establecido para ello o mediante los instrumentos de cobro persuasivo analizados anteriormente.

5.1. Tipos de procedimiento de cobro coactivo

El procedimiento para el cobro coactivo o ejecutivo puede ser de tres tipos: administrativo, judicial o mixto; definiéndose cada uno de la siguiente manera.

- *Procedimiento administrativo*: Es cuando el procedimiento ejecutivo es llevado a cabo exclusivamente por la Administración Tributaria, que es responsable de ordenar las medidas compulsivas sobre los activos del deudor para hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria. Es la denominada potestad de autotutela de la Administración.
- *Procedimiento judicial*: En este caso el procedimiento ejecutivo es llevado a cabo por el Poder Judicial a través de un juez competente, quien se encarga de tramitar las medidas correspondientes para la obtención de la deuda tributaria.
- *Procedimiento mixto*: Es cuando el procedimiento ejecutivo es desarrollado por la Administración Tributaria, luego de ser autorizada por un juez para tales fines.

Al igual que el Modelo de Código Tributario del CIAT y la mayoría de los países de América Latina, el procedimiento de cobro coactivo aplicado en República Dominicana es de tipo administrativo, como indica el Código Tributario: “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.”⁵⁷

Además, el tipo de cobranza coactiva administrativa es la empleada por España y los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) por su eficiencia, rapidez e independencia respecto de otros procedimientos e instituciones ajenas a la aplicación de los tributos. No obstante, según PIZA RODRÍGUEZ:

“La cobranza administrativa es cuestionada en tanto la Administración Tributaria juega un doble rol, de juez y de parte, toda vez que ella es el sujeto activo de la acreencia que cobra coactivamente, por lo que puede afectar los principios de imparcialidad y transparencia exigibles en todo proceso, pudiendo afectar el derecho de defensa del sujeto pasivo.”

En ese sentido, es importante que para la aplicación de una cobranza coactiva por vía administrativa, el país cuente con un Código Tributario claro, comprensible y acabado que minimice las posibilidades de actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria, para salvaguardar el derecho de los sujetos pasivos.

Tabla 5
TIPO DE PROCEDIMIENTO COACTIVO O EJECUTIVO PAÍSES AMÉRICA LATINA

<i>Procedimiento administrativo</i>	<i>Procedimiento judicial</i>	<i>Procedimiento mixto</i>
Bolivia	Brasil	Argentina
Ecuador	Costa Rica	Chile
México	Nicaragua	
Perú	Venezuela	
República Dominicana	Uruguay	

Fuente: MUNIZ DOS SANTOS, Saulo de Tarso: *Estudio comparado sobre recuperación de la deuda tributaria en América Latina*, capítulo 2, “La recuperación de la deuda tributaria en América Latina. Estudio Comparado”, Instituto de Estudios Fiscales (IEF) (España), Eurosociedad Sector Fiscalidad, 2009.

5.2. Inicio del procedimiento de cobro coactivo

En República Dominicana, el procedimiento de cobro coactivo inicia cuando la Administración Local (responsable en primera instancia de la recaudación) transfiere el cobro de la deuda tributaria a un área

⁵⁷ Párrafo del artículo 81.

especializada de cobranza que maneja de manera centralizada el procedimiento.⁵⁸ Esta unidad remite una notificación⁵⁹ al deudor para que en un plazo de cinco días pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.

La notificación enviada por un ejecutor administrativo debe contener las siguientes informaciones:

- i. Individualización del deudor.
- ii. Referencia a título ejecutorio en que conste la deuda tributaria (el tributo y monto de ésta), incluyendo deuda principal, recargos, intereses, costes y gastos causados a la fecha.
- iii. Plazo para el pago o para oponer excepciones.
- iv. Advertencia de proceder al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

Adjunto a la notificación, se remite una copia del título ejecutorio. El requerimiento de pago es enviado al domicilio del deudor, sin embargo, el Código Tributario no establece el procedimiento a seguir cuando este domicilio es desconocido, por lo que se infiere (siguiendo el art. 3 sobre integración de las normativas) que se remite al derecho común⁶⁰, en este caso, al *Código del Procedimiento Civil*⁶¹.

Esto representa una contradicción con respecto al artículo 81 del Código Tributario donde se señala que el procedimiento ejecutivo se rige exclusivamente por esta normativa. Por tanto, es esta legislación la que debería contener el procedimiento para la notificación cuando no se conoce el domicilio del contribuyente.

Propuestas.—Para salvar esta inconsistencia, el Código Tributario debería incluir el procedimiento de notificación por domicilio desconocido.

Artículo 177 bis.—Cuando la Administración Tributaria no localice a un contribuyente, se notifica con domicilio desconocido en la Alcaldía del municipio, en el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, y el Procuraduría Fiscal que corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria podrá publicar periódicamente una lista de los contribuyentes con domicilio desconocido en los diarios de circulación nacional.

Párrafo.—Para los contribuyentes con acceso a la Oficina Virtual se entenderán recibidas las notificaciones enviadas electrónicamente y colocadas en el buzón electrónico habilitado para tales fines.

Igualmente, aunque el Código Tributario contiene la figura del responsable solidario no se especifica en qué momento este debe responder por las obligaciones del contribuyente. Para tales fines, en este documento se propone que los responsables solidarios sean notificados luego de transcurrido los cinco días del requerimiento de pago al sujeto pasivo sin que este haya honrado la deuda tributaria.

En este punto la Administración Tributaria no podría trabar los bienes del responsable solidario, sólo intimarlo al pago de la deuda del contribuyente, como medida anterior a la orden de embargo de los bienes de este. Cuando estos no sean suficientes es que procedería cualquier medida sobre los bienes del responsable solidario.

Propuesta artículo 92 bis.—Transcurrido el plazo de cinco (5) días posteriores de la notificación al deudor, sin que este haya obtemperado al pago, solicite un acuerdo de pago o haya opuesto excepciones, el Ejecutor Administrativo notificará mediante intimación de pago a los responsables solidarios. Estos tendrán un plazo de cinco (5) días contados a partir de la notificación para alegar sus pretensiones, presentando las pruebas que las sustenten.

Párrafo I.—La responsabilidad sólo se extiende a la obligación principal y no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que se establezcan por ley, sin perjuicio de las responsabilidades accesorias en que pueda incurrir el responsable por incumplir su obligación.

Párrafo II.—La Administración Tributaria tendrá un plazo de diez (10) días para conocer las pruebas y alegatos. En caso de no acoger estas pruebas, procederá a intimar a los responsables solidarios para que realicen el pago de la deuda.

⁵⁸ No obstante, la Oficina de Grandes Contribuyentes es la responsable del cobro coactivo de ese tipo de sujetos pasivos.

⁵⁹ Artículos 91 y 92 del Código Tributario.

⁶⁰ 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.

⁶¹ Artículo 68. Los emplazamientos deben notificarse a la misma persona, o en su domicilio, dejándole copia. Si el alguacil no encontrare en éste ni a la persona a quien se emplaza ni a ninguno de sus parientes, empleados o sirvientes, entregará la copia a uno de los vecinos, quien firmará en el original. Si el vecino no quiere o no puede firmar, el alguacil entregará la copia al síndico municipal, o a quien haga sus veces, si fuere en la cabecera de un municipio, y al alcalde pedáneo si fuere en el campo. Estos funcionarios deberán visar el original, libre de todo gasto. El alguacil hará mención de todo, tanto en el original como en las copias.



Párrafo III.—Cuando el responsable solidario no efectúe el pago de la deuda dentro del plazo de cinco (5) días a partir del requerimiento de pago, la Administración Tributaria procederá a las medidas conservatorias o directamente a la orden de embargo sobre los bienes del deudor, según sea determinado siguiendo las disposiciones al respecto en este Código.

Diagrama 3
PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO O EJECUTIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA



5.3. Procedimiento de medidas conservatorias⁶²

El Código Tributario dominicano contiene un conjunto de medidas conservatorias a ser aplicadas cuando existe 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 efectivas las deudas tributarias.

Este es un procedimiento que se aplica cuando existe un riesgo de insolvencia del deudor tributario, el problema es que el Código Tributario no especifica cuando la Administración Tributaria toma estas medidas conservatorias dentro del procedimiento del cobro coactivo de la deuda.

Inclusive, en el orden del articulado del Código las medidas conservatorias están antes del cobro compulsivo de la deuda, el cual inicia con la notificación, tal y como se ha señalado. Sin embargo, en el desarrollo de este procedimiento algunas de sus disposiciones coinciden y/o remiten a lo estipulado en el cobro ejecutivo.

Esta ambigüedad del Código Tributario afecta la seguridad jurídica del sujeto pasivo, quien dependerá de las decisiones de la Administración Tributaria al respecto, atendiendo a procedimientos internos para su aplicación, que bien pueden estar disponibles en otras normativas (pero no son de conocimiento general), estar disponibles previa solicitud (por lo que el sujeto pasivo debería conocer de su existencia y a donde solicitarlo) o simplemente no ser de acceso al público.

En ese contexto, lo correcto y lógico sería modificar el Código Tributario, incluyendo dentro del procedimiento de cobro coactivo estas medidas cautelares, para ser aplicadas luego de la notificación del área de cobranza al deudor y antes del embargo ejecutivo, bajo el supuesto de que no sea efectiva la liquidación de la deuda tributaria transcurrido el plazo de cinco días del requerimiento de pago.

⁶² Contenido entre los artículos 81 y 90 del Código Tributario.

Propuesta medidas conservatorias.—*El procedimiento para ordenar medidas conservatorias instituidos entre los artículos 81 y 90 del Código Tributario⁶³ deberían estar localizados luego del requerimiento de pago al contribuyente y responsables solidarios (luego del art. 92 ter).*

Artículo 92 ter.—*Cuando el contribuyente o responsable solidario no hayan realizado el pago de la deuda, la Administración Tributaria procederá a imponer las medidas cautelares sobre los bienes del contribuyente deudor.*

Párrafo I.—*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, la Administración Tributaria podrá requerir las medidas conservatorias que estime pertinentes sobre dichos bienes.*

Párrafo II.—*Cuando el contribuyente deudor sea reincidente en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Administración podrá proceder directamente al embargo ejecutivo.*

En cuanto a los tipos de medidas conservatorias, el Código Tributario establece las siguientes:

- a) Embargo conservatorio.
- b) Retención de bienes muebles.
- c) Nombramiento de uno o más interventores.
- d) Fijación de sellos y candados (cierre de los establecimientos).
- e) Constitución en prenda o hipoteca.
- f) Otras medidas conservatorias.

Al incluir la categoría “otras medidas conservatorias” se deja abierta la posibilidad de establecer otras disposiciones por vía administrativa, convirtiendo esta lista en ilimitada y sin posibilidad de excluir algunos tipos de activos como ocurre en el embargo ejecutivo. Por tal motivo, debe eliminarse esta categoría.

Asimismo, el procedimiento de las medidas conservatoria se caracteriza por los siguientes elementos:

- Antes de realizar el procedimiento para las medidas conservatorias, se debe fundamentar y comprobar 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.
- Las medidas conservatorias decretadas pueden ser sustituidas por garantías suficientes.
- La Administración Tributaria puede solicitar el levantamiento de las medidas decretadas en cualquier momento del procedimiento. Esta posibilidad debería estar sujeta al cobro de la deuda o la obtención de garantías suficientes.
- El procedimiento para establecer las medidas cautelares es llevado a cabo por un funcionario de área de cobro coactivo de la Administración.
- Este funcionario se encarga de evaluar si proceden las medidas cautelares, para lo cual tiene cinco días que pueden extenderse a diez días si el caso lo requiere.
- El período máximo durante el cual tiene vigencia una medida conservatoria es 60 días, prorrogables a otros 60.
- Una vez tratada la medida se notifica al interesado la resolución que la ordena.
- En caso de oposición a esta medida el funcionario actuante puede solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- De las medidas conservatorias incluidas en el Código, solo el embargo conservatorio está regulado, las demás tienen el objeto, modalidades, alcance y efectos que se disponga al ordenarlas.
- Para el embargo conservatorio no existe orden de prelación. El dinero en efectivo se deposita en una institución bancaria o cualquier otro depositario acordado por mutuo acuerdo entre el embargado y el embargante.
- El acta de embargo conservatorio debe ser notificada al interesado y al tercero en poder de quien se hayan encontrado los respectivos bienes. Para su elaboración se siguen los mismos procedimientos que el acta para los embargos ejecutivos, los cuales se tratan más adelante en este documento.
- La Administración Tributaria nombra interventores, los cuales se encargan de vigilar la administración de los bienes y negocios sujetos a intervención. Para estos fines, tiene acceso a libros, documentos y operaciones, informando toda malversación o abuso que note.

⁶³ Este cambio en el ordenamiento del Código podría implicar modificaciones en lo que indican estos artículos.



- El interventor debe disponer el pago regular de los tributos adeudados, asegurando además la liquidación oportuna de las obligaciones tributarias que se devengaran durante la intervención. En adición, el Código Tributario remite a un reglamento los deberes, obligaciones y sanciones a las que están sujetos estas personas. Empero, como no existe un Reglamento de aplicación del Título I del Código Tributario, se presume que tales lineamientos no existen.
- El sujeto pasivo sobre el que pesan las medidas conservatorias puede elevar un recurso ante el Tribunal Contencioso Tributario.

5.4. Procedimiento de embargo ejecutivo

El procedimiento de ejecución en contra del deudor es iniciado por un funcionario de la Unidad de Cobro Coactivo que se encarga de exigir el pago de la obligación tributaria incumplida, incluyendo las sanciones, mora y recargos.

En la legislación tributaria dominicana el embargo puede ser empleado como mecanismo conservatorio o ejecutorio, sin que se diferencie uno de otro respecto a su procedimiento, aunque así sea respecto a su posición y empleo dentro del procedimiento de cobro coactivo.

Según el Código Tributario, cuando finalizan los cinco días hábiles posteriores a la notificación para el pago de la deuda tributaria y esta no se efectúe o el contribuyente no haya puesto excepciones al mismo, el funcionario de la unidad de cobranza ordenará trabar embargo sobre los bienes del deudor.⁶⁴ Al respecto, como paso previo al embargo el Modelo CIAT plantea que la deuda tributaria sea garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier valor, ejecutando dicha garantía antes de ordenar la traba de embargo, medida que podría ser replicada en la legislación dominicana (antes del art. 93 sobre la orden de embargo).⁶⁵

Propuesta artículo garantías.—*Artículo XX. Ejecución de garantías de la deuda. Si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal, se procederá en primer lugar a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por los órganos de cobranza competentes a través del procedimiento administrativo de cobro.*⁶⁶

Para ordenar la traba de embargo, la Administración Tributaria debe emitir el *Certificado de Deuda* que constituye el título ejecutorio, documento que debe contener:

- Nombre y domicilio del deudor o deudores;
- Período a que corresponde;
- Origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias;
- Número de registro del contribuyente o responsable;
- Referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

Adicionalmente, el Código Tributario reconoce títulos ejecutorios emitidos en base a la ley procesal común u otras leyes tributarias especiales, lo que (al igual que en la notificación) contraviene las disposiciones del mismo Código respecto a su exclusividad en el procedimiento ejecutivo por vía administrativa.

La legislación dominicana no contempla orden de prelación al practicar el embargo, lo que representa una debilidad desde el punto de vista del cobro de la deuda, pues lo que interesa a la Administración es recaudar los tributos de la manera más eficiente posible, en consecuencia, debería preferir los activos más líquidos a los menos líquidos. En ese sentido, la prelación tendría que iniciar con dinero en efectivo, siguiendo por depósitos bancarios, títulos valores realizables a corto plazo, bienes inmuebles, metales preciosos, joyería y antigüedades, bienes muebles, hasta llegar a títulos valores realizables a largo plazo.⁶⁷

Empero, la preferencia por dinero en efectivo se puede deducir de la posibilidad que otorga el Código Tributario al deudor para sustituir los bienes embargados por dinero en efectivo. También, la legislación permite sustituir cualquier activo embargado por otros bienes de valor equivalente, al no existir orden de prelación, esta sustitución puede ser lesiva para la Administración, dependiendo de la liquidez de los activos sustitutos.

⁶⁴ El Código Tributario considera en todo momento que este embargo es ejecutivo, no obstante, como ya se ha planteado, antes deben agotarse las medidas conservatorias.

⁶⁵ Establecer avales para el cobro de la deuda eficientizaría este procedimiento.

⁶⁶ Artículo 127 del Modelo de Código Tributario del CIAT.

⁶⁷ Esta lista es ilustrativa y no excluyente basada en la doctrina respecto al orden de prelación para el embargo.

Además del orden de prelación, para el procedimiento de embargo la Administración Tributaria debería ejecutar, en primer lugar, los activos sobre los que tiene conocimiento y acceso, y en caso de que estos valores sean inferiores al monto de la deuda, se procedería a embargar el resto de sus bienes hasta que sea honrado el endeudamiento. Para tales fines, como parte de sus deberes formales, el embargado debe proporcionar a los funcionarios actuantes una declaración jurada actualizada de sus bienes.

Propuesta artículos procedimiento de embargo.—*Esta propuesta implica adecuar el artículo 93 sobre la orden de embargo a la función de los responsables solidarios y al establecimiento de garantías, así como modificar el artículo 100 respecto al procedimiento de embargo.*

Artículo 93. De la orden de embargo.—*Vencido el plazo del requerimiento, sin que el deudor o el responsable solidario haya obtemperado al pago, opuesto excepciones o se haya ejecutado la garantía, el Ejecutor Administrativo, mediante providencia que constará en el expediente respectivo, ordenará trabar embargo sobre los bienes del deudor.*

Artículo 100. Del embargo y del procedimiento de apremio.—*Se procederá a practicar el embargo de los bienes del deudor en el orden siguiente:*

1. *Dinero en efectivo o en cuentas bancarias.*
2. *Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.*
3. *Bienes inmuebles.*
4. *Bienes muebles, incluyendo vehículos.*
5. *Metales preciosos, joyería y antigüedades.*
6. *Créditos, efectos, valores y derechos realizables a mediano o largo plazo.*
7. *Otros bienes y rentas de toda especie.*

Párrafo.—*Cuando la Administración Tributaria considere que los bienes del contribuyente deudor no son suficientes para el pago de la deuda, podrá ordenar embargo conservatorio o ejecutivo sobre los bienes de los responsables solidarios.*

La importancia de los bienes a embargar no sólo se puede ver desde el punto de vista de la Administración, sino también de su afectación sobre los sujetos pasivos. En ese contexto, generalmente las legislaciones tributarias de los países incluyen una lista de bienes no embargables sobre la base de su importancia para el desenvolvimiento de la vida diaria de los contribuyentes o responsables como la casa habitación, el salario, pensiones, instrumentos necesarios para ejercer su profesión, entre otros⁶⁸. En el caso de República Dominicana, según dispone el Código Tributario no pueden ser embargados:

1. El lecho cotidiano del embargado y de los familiares que habiten con él así como las ropas de uso de los mismos.
2. Los títulos, diplomas y libros relativos a la profesión del embargado.
3. Los equipos y aparatos dedicados a su profesión u oficio, a la enseñanza, a la práctica o al ejercicio de ciencias y artes, hasta el valor de RD\$100,000.00, elegidos por el embargado.
4. Los instrumentos de artesanos y de los obreros, necesarios para el arte u oficio a que puedan estar dedicados.

Para complementar la lista de bienes inembargables establecidos por el Código Tributario dominicano se podría incluir el salario mínimo o las pensiones hasta el monto de salario mínimo. Por lo demás, los bienes catalogados como inembargables protegen los derechos de los sujetos pasivos sin generar grandes limitaciones a la Administración en el procedimiento ejecutivo.

Con requisito para practicar el embargo, el funcionario actuante debe redactar un *acta de embargo* en el lugar e instante en este ocurra, mediante la cual se especifica:

- 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.

⁶⁸ En tal sentido, FERNÁNDEZ SÁNCHEZ señala, con carácter general que están libres de embargo los siguientes bienes:

- a) Los exceptuados de traba con carácter general por las leyes procesales u otras.
- b) Los declarados en particular inembargables en virtud de Leyes específicas.
- c) Aquellos de cuya realización se presume, a juicio de los órganos que lleven a cabo el procedimiento ejecutivo, que resulte producto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización.

- Individualización de los bienes y firma del funcionario actuante, así como de los testigos requeridos al efecto y generales de estos. También deben firmar el acta los testigos, el depositario y el ejecutado.
- Referencia a la providencia que ordena el embargo (Certificado de Deuda), así como indicación de la suma por la cual se verifique.
- Descripción precisa y detallada de los bienes embargados, según su naturaleza, peso y medida, si esto último fuere necesario para su individualización.
- Para los bienes inmuebles, se especifica 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.
- La designación del depositario de los bienes que se embarguen, la cual puede 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, teniendo que rendir cuentas por tales efectos.

El depositario no puede disponer ni servirse de los bienes embargados, bajo pena de no recibir sus honorarios o hasta pudiendo ser pasible de sanciones penales.⁶⁹

Se entiende que el embargo está practicado cuando se efectúa la entrega real o simbólica de los bienes al depositario designado. En el caso 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. El tratamiento a los bienes inmuebles será el estipulado para otros bienes que deban inscribirse en registros especiales.

Cuando el sujeto embargado o terceras personas entorpezcan el procedimiento ejecutivo de embargo, impidiendo su cumplimiento, el funcionario actuante puede requerir el auxilio de la fuerza pública para trabar el mismo. Asimismo, como se ha planteado anteriormente, las terceras personas se considerarían responsables solidarios, tal y como indica el Modelo del CIAT.

De su lado, la normativa permite una ampliación por vía administrativa del embargo, siempre que el funcionario actuante considere que los bienes embargados no basten para cubrir las deudas de tributos, recargos, intereses, sanciones y gastos.

En sentido general, el Código Tributario dominicano indica que el procedimiento de ejecución no puede ser detenido por el sujeto pasivo luego de cumplido el plazo de la notificación. Sin embargo, en el artículo 135 se presentan los casos en los que se puede suspender este procedimiento:

- a) Por los efectos del incidente de tercería.
- b) Por las excepciones opuestas por el ejecutado, antes de finalizar el plazo de cinco días posterior a la recepción de la notificación, a menos que eleve una acción de repetición o reembolso previo al pago de la deuda en cuestión.
- c) Por el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en caso de ser rechazada la oposición del embargo.

Con relación a la protección de los derechos de terceros respecto a los bienes embargados o créditos preferenciales a los fiscales, el Código Tributario dominicano indica que terceras personas pueden invocar el derecho de propiedad sobre bienes embargados mediante un acto de demanda que contenga adjunto los documentos probatorios⁷⁰.

⁶⁹ Sanciones prescritas en el artículo 405 del Código Penal: Son reos de estafa, y como tales incurrir en las penas de prisión correccional de seis meses a dos años, y multa de veinte a doscientos pesos, primero: los que, valiéndose de nombres y calidades supuestas o empleando manejos fraudulentos, den por cierta la existencia de empresas falsas, de créditos imaginarios, o de poderes que no tienen, con el fin de estafar el todo o parte de capitales ajenos, haciendo o intentando hacer, que se les entreguen o remitan fondos, billetes de banco o del tesoro, y cualesquier otros efectos públicos, muebles, obligaciones que contengan promesas, disposiciones, finiquitos o descargos; segundo: los que para alcanzar el mismo objeto hicieran nacer la esperanza o el temor de un accidente o de cualquier otro acontecimiento quimérico. Los reos de estafas podrán ser también condenados a la accesoria de la inhabilitación absoluta o especial para los cargos y oficios.

⁷⁰ El Código Tributario considera nulos los traspasos de bienes realizados por el deudor, con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutivo.

Cuando se efectúa un acto de demanda por tercería, la Administración Tributaria otorga al ejecutado un plazo de tres días para fijar su posición al respecto, así como diez días adicionales para aportar las pruebas que soporten su posición. Luego de recibir la posición documentada del ejecutado, la Administración debe decidir sobre la demanda de la tercera persona, en contra de la cual procede el recurso contencioso tributario.

Si los bienes ya han sido embargados por terceras personas, la Administración Tributaria debe notificar a los anteriores embargantes mediante el envío del acta de embargo, lo cual equivale a una oposición sobre el producto de la subasta, si hubiere lugar a ello.

Igualmente, las demandas de tercerías pueden ser planteadas por el derecho de la tercera persona a recibir su pago preferentemente. El Código Tributario es preciso en estos casos, al indicar que las obligaciones tributarias tienen el privilegio en el orden de prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por ley y los salarios (este último a ser inembargable es irrelevante).

La oposición al embargo surge por circunstancias de tipo sustancial vinculadas con la inexistencia de la deuda, por haber efectuado el pago; la extinción del derecho a su cobro como consecuencia de su prescripción; o por la omisión de los requisitos que debe cumplir el acta de embargo, es decir, por no seguir el debido proceso.

No obstante, la legislación tributaria dominicana no considera otras situaciones que pudiesen ocurrir en el transcurso del procedimiento de cobro coactivo, contenidas en el Modelo CIAT, como los acuerdos de pago (la deuda no se ha pagado sino que se está pagando), la falta de notificación de la deuda determinada por la Administración, o por suspensión o anulación de la liquidación. La exclusión de estas circunstancias no significa necesariamente que no se apliquen en la normativa del país, sino que implican una falta de claridad de la misma.

Propuesta artículo 112.—*La oposición del embargo sólo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes excepciones:*

- a) *Pago o aplazamiento para el pago de la deuda.*
- b) *Prescripción.*
- c) *Falta de notificación de las deudas determinadas por la Administración.*
- d) *Suspensión.*
- e) *Anulación de la liquidación.*
- f) *Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en los artículos 104 y 105 de este Código.*

La oposición al embargo debe plantearse por escrito expresando con claridad y precisión los hechos y medios de pruebas que se harán valer por el ejecutado, acompañándose los documentos que le sirvan de fundamento. La Administración debe pronunciarse sobre la admisibilidad de la oposición, si esta es admisible el sujeto pasivo tiene un plazo de diez días para aportar las pruebas ofrecidas; mientras que si es inadmisibile el ejecutado podrá interponer en contra de ella el Recurso Contencioso Tributario.

Aunque se eleve un recurso de oposición al embargo, para suspender el procedimiento de ejecución el sujeto pasivo deberá abonar el 50 por 100 del total de la deuda. Esta disposición conocida como *solve et repete*⁷¹ podría considerarse inconstitucional debido a que obliga por vía administrativa al contribuyente o responsable a realizar un pago precautorio como garantía para poder recurrir un acto administrativo. Resulta evidente que para proteger los derechos del sujeto pasivo se debería eliminar la clausula de naturaleza *solve et repete* como prerrequisito para ejecutar un recurso de oposición⁷².

5.5. Formas de enajenación de bienes embargados

El procedimiento de cobro ejecutivo termina con la enajenación de los bienes embargados al deudor tributario, por medio de la cual la Administración Tributaria cumple con su rol principal de recaudación al percibir las cuotas que liquidan la deuda tributaria.

⁷¹ Del latín que se traduce como paga y luego reclama.

⁷² Eliminar el párrafo 1 del artículo 117, el cual señala que: “El Recurso que se interponga en contra de la resolución que rechace las excepciones suspenderá el procedimiento de ejecución siempre y cuando el embargado consigne a la orden del Colector en la Colecturía de Impuestos Internos, o en cualquiera otra institución escogida con tal finalidad, por los Reglamentos o Normas Generales, una suma equivalente al 50 por 100 del total de la deuda.”

La enajenación de los bienes embargados puede llevarse a cabo a través de *subastas, concurso o adjudicación directa*. Cabe indicar, que cuando el embargo es en dinero en efectivo no es necesario el procedimiento de enajenación, pues con su percepción se considera liquidada la deuda tributaria.

El Código Tributario dominicano considera como opción principal la subasta para la enajenación de los bienes embargados y si efectuada esta los bienes no son rematados permite la enajenación a través de la adjudicación directa⁷³, dejando de lado el concurso. Tal situación representa una limitante de la normativa, pues significa que podría transcurrir un período mayor antes de hacer efectivo el cobro de la deuda.

Siguiendo a FERNÁNDEZ SÁNCHEZ:

“La utilización del concurso como medio de enajenación estará justificada cuando la venta de lo embargado, por sus cualidades o magnitud, pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado; o cuando existan otras razones de interés público, debidamente justificadas en el expediente. A título de ejemplo se puede mencionar el supuesto en el que los bienes embargados consistan en armamento.”

En República Dominicana el procedimiento para la subasta pública de los bienes embargados inicia con su entrega a la *Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad*⁷⁴, institución pública que se encarga de la realizar las subastas. Esta es otra debilidad del procedimiento de apremio con respecto a las buenas prácticas, pues la Administración Tributaria depende de otra institución para hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria; además, el costo de la recaudación es más elevado pues se debe incluir los honorarios por servicios prestados de la citada Caja de Ahorros (un 5 por 100 del valor sin son bienes inmuebles).

Al igual que la notificación, contradice las disposiciones del mismo Código Tributario respecto a que el procedimiento de cobro coactivo es administrativo. Esto se puede corregir estableciendo en el Código Tributario que la institución encargada de realizar las subastas sea la propia Administración Tributaria.

En ese contexto, el procedimiento para la subasta de los bienes embargados el siguiente:

1. La Administración Tributaria debe emitir una Resolución donde se indique el retiro de los bienes embargados y la fecha del embargo, la cual debe ser dentro de los 30 días posteriores al embargo. Esta Resolución es notificada al ejecutado y a los intervinientes, conjuntamente con una copia del acta de embargo, por lo menos cinco días antes de la fecha de la subasta.
2. La Caja de Ahorro decidirá el lugar para el remate de los bienes, debiendo publicar dos avisos en periódicos de circulación nacional o pertenecientes a la localidad donde se realice la subasta donde se mencione: *nombre y domicilio del ejecutado; naturaleza de los bienes embargados; fecha, hora y lugar en que se llevará a efecto el remate, descripción de los bienes inmuebles (si los hubiese), así como cualquiera otra información que estime conveniente.*
3. La subasta se hace con la presencia de un funcionario representante de la Administración, quien firmará el acta de adjudicación junto con el adjudicatario y la persona indicada por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad para llevar a cabo la subasta.
4. Los subastadores deben depositar en la Caja de Ahorros, a la orden de la Administración Tributaria, por lo menos el 10 por 100 del valor de los bienes a subastar, como garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan; suma que se abonará al precio de la subasta.
5. La postura para la subasta debe hacerse por escrito antes de la fecha fijada para la misma, adjuntando con este el depósito de la garantía mencionado en el numeral anterior.
6. Cuando la subasta sea de bienes muebles el mínimo para las posturas será el valor que previamente les sea asignado por la Caja de Ahorro; mientras que si los bienes a subastar son bienes inmuebles el mínimo para posturas será el valor de tasación oficial según la Dirección General de Catastro Nacional menos un 25 por 100.
7. El día de la subasta pública se pasa lista de las personas que hubieren presentado posturas por escrito y se anuncia cuál es la mayor. En caso que la postura mayor sea menor al valor asignado a los bienes subastados se conceden cinco minutos por si alguien quisiera mejorarla. Luego se procede a la adjudicación de quien hubiere hecho la mejor postura.

⁷³ Según la doctrina esta forma de enajenación también se utiliza para bienes percederos.

⁷⁴ Es una institución adscrita al Ministerio de Hacienda que tiene por objetivo recibir ahorros de los obreros e instituciones obreras, conceder préstamos para viviendas o personales con garantías prendarias o de bienes inmuebles, así como realizar ventas en pública subasta o de grado a grado por cuenta de terceros.

8. El saldo del producto de la subasta o de la enajenación se destina al pago del crédito y si el monto recaudado es superior a este, el exceso debe ser entregado al ejecutado.
9. El adjudicatario debe depositar en la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, a nombre del Colector de Impuestos Internos, el saldo que falte para completar su postura, a los tres días posteriores a la subasta si corresponde a bienes muebles o dentro de veinte días cuando se trate de inmuebles.
10. Cuando los bienes no son rematados se adjudican al fisco, el cual procede a su enajenación mediante adjudicación directa.
11. La enajenación directa también se efectúa por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, si se trata de bienes muebles, y por la Dirección General de Bienes Nacionales si fuesen bienes inmuebles.
12. La adjudicación se hace, mediante acta, al mejor postor en pago al contado. Dicha acta de adjudicación debe inscribirse en las oficinas del Registrador de Títulos, cuando se trate de terrenos registrados. En caso contrario, debe ser transcrita en la Conservaduría de Hipotecas del Distrito Judicial donde radiquen los bienes embargados, cuya inscripción o transcripción extinguirá todas las hipotecas o gravámenes, y los terceros acreedores no tendrán más acción que la que les pudiese corresponder sobre el producto de la subasta o adjudicación.
13. Si el adjudicatario no cumple con las condiciones de la subasta en la forma y plazos establecidos, se efectuará una nueva subasta en un plazo no mayor de treinta días, después de un único aviso. El depósito de garantía constituido por el falso subastador ingresará al fisco.
14. El producto de la subasta y el dinero embargado se consignarán a la orden del Colector de Impuestos Internos, quien procederá a pagar a la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad los gastos y honorarios ocasionados por la subasta.

Terminado el procedimiento de enajenación de los bienes embargados, la Administración Tributaria practicará la liquidación del crédito con recargos, intereses, costes y gastos, procediendo al pago del mismo. Si después de haberse efectuado el pago de la deuda tributaria queda un excedente, este se entrega al ejecutado, siempre y cuando no haya oposición al respecto. De haberla, el remanente se deposita en el Banco de Reservas de la República Dominicana, a la orden del Tesoro Nacional, hasta tanto haya una decisión definitiva.

La principal debilidad del procedimiento de enajenación de los bienes embargados es que el mismo no es exclusivo de la Administración Tributaria, más bien, es el proceso establecido en el Derecho Común, por lo que intervienen en el cobro de la deuda tributaria otras instituciones que no están funcionalmente capacitadas para tales fines, en detrimento de la eficacia y eficiencia del debido proceso.

Propuesta procedimiento enajenación.—*Para solventar esta debilidad, se tendrían que modificar los artículos del Código Tributario sobre la enajenación de los bienes embargados a los fines de que el procedimiento se lleve a cabo de la siguiente manera:*⁷⁵

1. *La Administración Tributaria emite una Resolución donde se indique el retiro de los bienes embargados y la fecha del embargo, la cual debe ser dentro de los 30 días posteriores al embargo. Esta Resolución es notificada al ejecutado y a los intervinientes, conjuntamente con una copia del acta de embargo, por lo menos cinco días antes de la fecha de la subasta.*
2. *La Administración Tributaria deberá publicar dos avisos en periódicos de circulación nacional o pertenecientes a la localidad donde se realice la subasta donde se mencione: nombre y domicilio del ejecutado; naturaleza de los bienes embargados; fecha, hora y lugar en que se llevará a efecto el remate, descripción de los bienes inmuebles (si los hubiese), así como cualquiera otra información que estime conveniente.*
3. *El funcionario representante de la Administración firmará el acta de adjudicación junto con el adjudicatario, en presencia del deudor tributario.*
4. *Los subastadores deben depositar en la Administración Tributaria por lo menos el 10 por 100 del valor de los bienes a subastar, como garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan; suma que se abonará al precio de la subasta.*
5. *La postura para la subasta debe hacerse por escrito antes de la fecha fijada para la misma, adjuntando con este el depósito de la garantía mencionado en el numeral anterior.*

⁷⁵ Desde el artículo 119 hasta el artículo 132.



6. Cuando la subasta sea de bienes muebles el mínimo para las posturas será el valor que previamente le sea asignado por la Administración (si un vehículo el valor de referencia es el que indique la base de datos de la Administración); mientras que si los bienes a subastar son bienes inmuebles el mínimo para posturas será el valor de tasación según la base de datos de la Administración⁷⁶ menos un 25 por 100.
7. El día de la subasta pública se pasa lista de las personas que hubieren presentado posturas por escrito y se anuncia cuál es la mayor. En caso que la postura mayor sea menor al valor asignado a los bienes subastados se conceden cinco minutos por si alguien quisiera mejorarla. Luego se procede a la adjudicación de quien hubiere hecho la mejor postura.
8. El saldo del producto de la subasta o de la enajenación se destina al pago del crédito y si el monto recaudado es superior a este, el exceso debe ser entregado al ejecutado.
9. El adjudicatario debe depositar el saldo que falte para completar su postura en las oficinas de la Administración Tributaria establecidas para esos fines, a los tres días posteriores a la subasta si corresponde a bienes muebles o dentro de veinte días cuando se trate de inmuebles.
10. Cuando los bienes no son rematados se adjudican al fisco, el cual procede a su enajenación mediante adjudicación directa.
11. La adjudicación se hace, mediante acta, al mejor postor en pago al contado. Dicha acta de adjudicación debe inscribirse en las oficinas del Registrador de Títulos, cuando se trate de terrenos registrados. En caso contrario, debe ser transcrita en la Conservaduría de Hipotecas del Distrito Judicial donde radiquen los bienes embargados, cuya inscripción o transcripción extinguirá todas las hipotecas o gravámenes, y los terceros acreedores no tendrán más acción que la que les pudiere corresponder sobre el producto de la subasta o adjudicación.
12. Si el adjudicatario no cumple con las condiciones de la subasta en la forma y plazos establecidos, se efectuará una nueva subasta en un plazo no mayor de treinta días, después de un único aviso. El depósito de garantía constituido por el falso subastador ingresará al fisco.
13. El producto de la subasta y el dinero embargado se consignarán a la orden del Colector de Impuestos Internos.
14. La enajenación del bien embargado se podrá realizar mediante concurso cuando el bien embargado pueda generar desequilibrios en el mercado, por razones de seguridad nacional o cuando las características del bien requieran para su manejo y aprovechamiento de personas con determinadas capacidades y requisitos.⁷⁷

6. PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN O REEMBOLSO

6.1. Definiciones, fundamento jurídico y aplicación

Los mecanismos modernos empleados para el pago de tributos como las autodeterminaciones y autoliquidaciones, retenciones, anticipos y pagos a cuenta, implican que en ocasiones los sujetos pasivos ingresen al fisco una cantidad superior a la que legalmente debieron pagar.

Estos pagos indebidos o en exceso deben ser reembolsados o compensados por la Administración Tributaria, mediante la aplicación de procedimientos que permitan salvaguardar sus intereses, en un marco de seguridad jurídica para el contribuyente o responsable de la obligación tributaria.

Cuando la Administración Tributaria recauda un impuesto indebidamente, es decir, que no debió ser pagado por el sujeto pasivo, se denomina repetición. La repetición surge cuando un tributo es pagado dos veces; por una retención indebida; porque se paguen sanciones, intereses y/o recargos mayores a los debidos; cuando el pago se realiza finalizado el período de prescripción; entre otras situaciones.

De su lado, cuando es el contribuyente o responsable que paga en exceso tributos, incluyendo recargos, sanciones o intereses, equivale a un “saldo a favor” de este con la Administración Tributaria. Los pagos en exceso son producto de anticipos, retenciones, pagos a cuenta, regímenes de exenciones, entre otros.

⁷⁶ Base de datos para el impuesto a la propiedad inmobiliaria que debe estar retroalimentado con la base de datos de la Dirección General de Catastro Nacional.

⁷⁷ Las situaciones en que podría utilizarse el concurso como mecanismo de enajenación deben estar descritas en un reglamento de aplicación.

En ese contexto, el Código Tributario dominicano establece en su artículo 68 el procedimiento de repetición o reembolso del pago indebido o en exceso de tributos, recargos intereses y/o sanciones; el cual puede ser iniciado de oficio por la Administración Tributaria o por solicitud del sujeto pasivo. En República Dominicana los procedimientos de reembolso se llevan a cabo principalmente para las devoluciones de ITBIS (por saldos a favor o tratamiento de tasa cero), impuestos sobre la renta personal o societario, impuestos selectivos o específicos (tratamiento de tasa cero a los exportadores similar al otorgado al ITBIS⁷⁸), operaciones inmobiliarias no ejecutadas, impuesto placas vehículos de motor, impuesto sobre constitución de compañías, derecho de circulación de vehículos (marbetes), cheques certificados y de administración con más de un año de emitido, pagos depositados en consignación, entre otros.

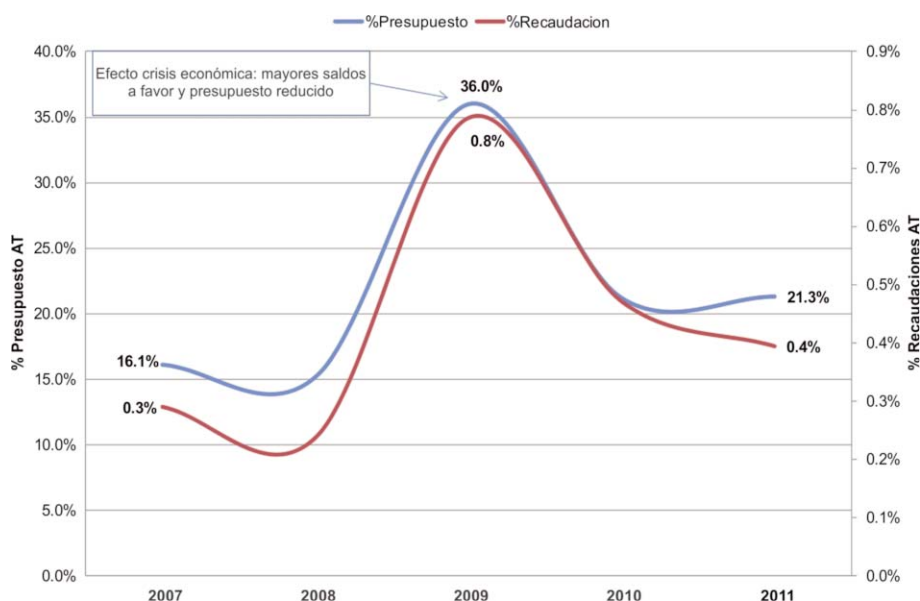
Durante los últimos cinco años los reembolsos realizados por la Administración Tributaria pasaron de RD\$427.1 millones en 2007 a RD\$805.8 millones en 2011, para un aumento de 88.7 por 100, es decir, que en ese período casi se han duplicado. Para el año 2011 el total de reembolsos representan el 0.4 por 100 de las recaudaciones de la Administración, así como 21.3 por 100 del total de ingresos presupuestados para la institución.

Tabla 6
RELACIÓN DE LOS TIPOS DE REEMBOLSO DE LA ADMINISTRACIÓN (millones RD\$)

Impuesto	2007	2008	2009	2010	2011
ITBIS	342.5	280.3	658.3	478.0	399.4
ISR Empresas	56.0	14.3	86.5	111.6	159.1
ISR Personas Físicas	1.0	1.2	11.5	14.5	10.9
Retención dividendos	—	—	285.9	17.2	0.9
Impuesto Selectivo al Consumo	—	22.6	100.7	172.5	145.9
Impuesto sobre Cheques	—	—	—	5.2	15.8
IPI/VSS	—	0.7	0.0	1.3	1.1
Transferencias inmobiliarias	2.8	3.3	8.6	3.2	4.0
Otros	24.8	55.5	41.7	60.3	68.8
Total	427.1	377.9	1,193.3	863.9	805.8

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la DGII.

Gráfica 4
REEMBOLSOS COMO PORCENTAJE DE LAS RECAUDACIONES Y DEL PRESUPUESTO



⁷⁸ El párrafo IV del artículo 367 del Código Tributario.

En el total de reembolsos otorgados por la Administración existen tratamientos especiales que constituyen una carga importante y que además son considerados malas prácticas de política tributaria, por lo que deberían eliminarse o replantearse. Entre estas medidas se destaca:

- Tratamiento de tasa cero a los bienes exentos de ITBIS consumidos en el mercado local que permite el reembolso del impuesto pagado en su proceso de producción, incluido en artículo 350 del Código Tributario en el año 2005 como una medida de política de equidad tributaria⁷⁹.
Esta política afecta las recaudaciones efectivas, por un lado, al reducir el cobro del impuesto y, por otro, generando devoluciones o compensaciones. Además, es una medida tosca y poco objetiva para lograr equidad y cohesión social⁸⁰.
- Tratamiento de tasa cero a los impuestos selectivos al consumo pagados por los exportadores, incluida tanto en el Código Tributario como en leyes de incentivos sectoriales, con el objetivo de “no exportar impuestos”⁸¹. El problema con los impuestos específicos es que (al no ser impuestos tipo IVA como el ITBIS) es difícil determinar el monto pagado en el proceso de producción, debido a que forman parte de la estructura de costos de la empresa, por lo que deben ser estimados en base a indicadores, convirtiendo el reembolso en un subsidio.
- Reembolsos como consecuencia de la aplicación de regímenes especiales de incentivos tributarios (con orígenes y propósitos distintos) a determinados sectores (zonas francas, zona fronteriza, textiles, turismo, actividades cinematográficas, mercado del libro, entre otros) que instruyen a devolver o compensar los impuestos pagados o adelantados.

El incremento en las solicitudes de devoluciones han sobrepasado la capacidad de la Administración Tributaria para su reembolso, ante esta situación la institución se ha visto compelida a compensar los impuestos con otras obligaciones tributarias, sin importar que el débito y el crédito generado correspondan a distintas figuras tributarias, incurriendo en la mala práctica de compensar un tipo de impuesto con otro (por ejemplo, el saldo a favor de ITBIS con el ISR societario).

Igualmente, la Administración Tributaria ha debido aplicar medidas para la exoneración directa del pago de impuestos como los *números de comprobante fiscal especiales*⁸², que permiten adquirir bienes y servicios exentos del pago de impuestos de manera automática; mecanismo de difícil administración, pues requiere la fiscalización y comprobación de todas las operaciones comerciales de todas las empresas que tengan esta facilidad. Este instrumento aumenta la probabilidad de evasión y elusión de los impuestos, y además desnaturaliza el concepto de tasa cero de los impuestos tipo IVA, por lo que debe ser eliminado.

Para controlar que la emisión de estos comprobantes fiscales especiales sea empleado para defraudar al fisco, la Administración estableció las siguientes condiciones:

⁷⁹ Artículo 350: El mismo tratamiento (de tasa cero a los bienes exportados) será otorgado a los productores de bienes exentos del ITBIS.

⁸⁰ Siendo mejores instrumentos para estos fines los impuestos sobre los ingresos o, mejor aún, mediante políticas de gasto público.

⁸¹ Artículo 367, párrafo IV: Los exportadores que reflejen créditos por impuesto adelantado en la adquisición de bienes que sean parte de su proceso productivo, tienen derecho a solicitar reembolso o compensación de éstos dentro de un plazo de seis (6) meses. Para la compensación o reembolso de los saldos a favor, la Administración Tributaria tendrá un plazo de dos (2) meses contados a partir de la fecha de solicitud, a los fines de completar el procedimiento de verificación y decidir sobre la misma. Si en el indicado plazo de dos (2) meses la Administración Tributaria no ha emitido su decisión sobre el reembolso o compensación solicitada, el silencio de la Administración surtirá los mismos efectos que la autorización y el contribuyente podrá aplicar la compensación contra cualquier otra obligación tributaria, según los términos y el procedimiento indicado en el artículo 350 de éste. El hecho de que se produzca la compensación o el reembolso no menoscaba en modo alguno las facultades de inspección, fiscalización y determinación de la Administración sobre los saldos a favor, pagos indebidos o en exceso, como tampoco podrá interpretarse como renuncia a su facultad sancionadora en caso de determinar diferencias culpables que incriminen la responsabilidad del exportador.

Artículo 25 (Ley núm. 392-01): Del Reembolso a Exportadores. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 342 del Código Tributario, modificado por la Ley número 557-05, las personas jurídicas sean nacionales o extranjeras, calificadas por PROINDUSTRIA, que exporten a terceros mercados tendrán derecho al reembolso del ITBIS, ISC a las Telecomunicaciones, el ISC a los Seguros, ISC de los Combustibles establecidos en la Ley número 495-06, y el impuesto a los cheques, en un porcentaje igual al porcentaje que represente los ingresos por exportaciones del total de ingresos por ventas en un período. El reembolso será calculado sobre la base de los pagos o adelantos no compensados que las empresas realicen por estos impuestos.

También se deben eliminar los párrafos de este artículo que tratan sobre las medidas de control de la Administración Tributaria para su correcta aplicación.

⁸² El número de comprobante fiscal es un número único para el control de las facturas emitidas para fines tributarios. El número de comprobante fiscal especial permite a un proveedor vender sus mercancías sin retener los impuestos correspondientes a compradores autorizados por la Administración Tributaria.



- El solicitante debe depositar una carta indicando su número de identificación fiscal, razón social, los bienes o servicios adquiridos y una descripción de lo que estos representan para su proceso productivo.
- El bien o servicio adquirido debe representar un porcentaje importante del costo del producto exento o exportado, y a su vez un porcentaje importante del saldo que se genera.
- Tanto el solicitante como su proveedor deberán estar debidamente registrados y facultados para la emisión de facturas válidas para crédito fiscal.

Como mecanismo de financiación de los reembolsos el Código Tributario establece en el artículo 265⁸³ un fondo especial denominado *Fondo de Reembolsos*, el cual es capitalizado con el 0.5 por 100 de la recaudación tributaria de cada mes. Para estos fines, la Administración Tributaria tiene aperturada una cuenta bancaria especial a través de la cual la Tesorería Nacional transfiere las asignaciones presupuestarias correspondientes, que no pueden ser empleadas para otro propósito⁸⁴.

Para dar celeridad y eficacia a las respuestas de la Administración respecto a las solicitudes de reembolsos que realizan los sujetos pasivos, el Código Tributario instituyó, a partir del año 2005, el *silencio positivo* de la Administración Tributaria, otorgando un plazo de dos meses contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud de reembolso, a los fines de decidir sobre la misma. En caso de que la Administración Tributaria no responda la solicitud, el contribuyente puede aplicar el reembolso solicitado como compensación contra cualquier impuesto.

El silencio positivo es un instrumento lesivo para la Administración Tributaria, limita su función de inspección y fiscalización de las operaciones de los sujetos pasivos y, por tanto, evita un pronunciamiento de la Administración sobre las solicitudes de reembolso. Si bien sirve de “seguro” para proteger los derechos de los contribuyentes y responsables de la dilación que pueda tener la Administración para solventar los casos de reembolso, el silencio positivo resulta ser la solución extrema para estos casos.

Al ser una solución extrema, el silencio positivo debería ser modificado por una solución intermedia como la instaurada en la *Ley General Tributaria de España*⁸⁵, consistente en la implementación de un instrumento de penalización en base al pago de intereses de demora por el atraso en la devolución. Para el caso de República Dominicana, en lugar de una compensación automática del sujeto pasivo, luego de transcurridos los dos meses de la fecha de recepción de la solicitud de reembolso, se debería penalizar a la Administración con el pago del interés de demora calculado de manera similar al aplicado a los sujetos pasivos por los pagos extemporáneos de impuestos.

Para garantizar la operatividad del procedimiento de reembolso por pagos indebidos o en exceso se debería aumentar el Fondo de Rembolso del 0.5 por 100 hasta el 1.5 por 100 de la recaudación tributaria de cada mes.

Propuesta artículo 265: Fondo especial de reembolsos tributarios.—*El Poder Ejecutivo, establecerá un Fondo de Reembolsos para atender con celeridad y eficacia a las solicitudes de reembolsos de los contribuyentes de todos los impuestos. Dicho fondo se nutrirá con 1.50 por 100 de la recaudación tributaria de cada mes, con la finalidad de que en todo momento disponga de los recursos necesarios para atender dichas solicitudes.*

Párrafo I.—*Para el reembolso de los saldos o créditos a favor de los contribuyentes por cualquiera de los impuestos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de dos (2) meses contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud de reembolso, a los fines de decidir sobre la misma, que en caso de ser aceptada debe hacerse efectiva en un plazo de un (1) mes.*

Párrafo II.—*Cuando la solicitud de reembolso sea admitida, pero no pagada en el plazo previsto para ello, la Administración Tributaria será pasible de la sanción por la infracción de mora cometida, según dispone este Código. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el reembolso hasta la fecha en que se ordene su pago.*

Párrafo III.—*Si transcurrido seis (6) meses de la solicitud de reembolso este no ha sido efectuado, el contribuyente podrá compensar los saldos o créditos a favor contra el mismo impuesto que lo haya originado*⁸⁶.

⁸³ Refrendado en el artículo 14 de la Ley número 227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

⁸⁴ Dicho fondo no puede ser dado en garantía y sólo puede ser embargado cuando existan créditos ciertos, líquidos y exigibles, contenidos en sentencias con autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, que no hayan podido ser compensados, conforme a las disposiciones establecidas en el Código Tributario.

⁸⁵ Artículo 32 de la referida legislación.

⁸⁶ El procedimiento para aplicar esta compensación deberá estar incluido en un reglamento de aplicación.



Con el objetivo de financiar este incremento en el fondo de reembolso se implementarían el siguiente conjunto de medidas: eliminar la posibilidad de compensación entre tributos distintos; derogar el tratamiento de tasa cero a los bienes exentos de ITBIS que se consumen en el mercado local y también a los impuestos selectivos al consumo pagados en el proceso de producción de bienes de exportación; modificar el silencio positivo por una penalización a la Administración por los retrasos en las devoluciones.

En adición, como medida de política económica, se deberían revisar los regímenes de incentivos tributarios y, para los que se mantengan vigentes fiscalizar sus operaciones, empleando el mecanismo de reembolso para los casos en los que se cumplan con los objetivos para la que fueron creados.

En términos netos, el incremento en las recaudaciones producto de estas medidas deberá más que compensar el incremento del Fondo de Reembolso.

6.2. Procedimiento de reembolso de pagos en exceso o indebidos

Como en otros procedimientos para la aplicación de impuestos, la principal debilidad del procedimiento de reembolso en República Dominicana es su fundamento jurídico, el cual en lugar de estar establecido en un reglamento de aplicación, forma parte de procedimientos internos elaborados por la Administración Tributaria, por lo que puede ser modificado de oficio por la institución, en detrimento de la seguridad jurídica del sujeto pasivo.

De hecho, sólo se encuentra reglamentado el procedimiento de reembolso de ITBIS⁸⁷ para los exportadores y productores de bienes exentos, dejando de lado el procedimiento de repetición o los saldos a favor por impuestos retenidos, anticipos, entre otros; siendo el proceso aplicado el siguiente:

1. El sujeto pasivo debe ser un contribuyente regular de ITBIS, que realice su declaración jurada mensual, según lo dispongan las leyes y normas de aplicación.
2. Debe tener actualizado la información de la sociedad (accionista, domicilio y actividad económica) en el RNC.
3. Los exportadores deben estar registrados en la DGII como tales, para lo cual aportan la documentación emitida para el organismo competente para tales fines; específicamente copia del Registro de la Asociación Dominicana de Exportadores (ADOEXPO).
4. Las solicitudes de reembolso del crédito por saldos a favor de ITBIS podrán realizarse a partir de la generación del mismo y por el monto total acumulado a la fecha de la solicitud.
5. Los créditos por saldos a favor que hayan sido solicitados deberán ser excluidos de las subsiguientes declaraciones de ITBIS.
6. Los créditos declarados por los exportadores y productores de bienes exentos por el ITBIS pagado en compras locales y servicios, registrados como adelantos, deben cumplir con las disposiciones para tal efecto.

En este caso, el procedimiento reglamentado remite a un procedimiento interno de la Administración⁸⁸, en lugar de completarlo por esta misma vía, mediante el cual se indica lo siguiente:

- a) Los exportadores y productores de bienes exentos del ITBIS que reflejen créditos por impuesto adelantado en bienes y servicios adquiridos para su proceso productivo deben solicitar su reembolso por la oficina virtual.
- b) Para estos fines, deben presentar los datos de exportaciones del último año, certificados por el Centro de Exportación e Inversión de la República Dominicana (CEI-RD), en adición a las informaciones solicitadas en los numerales anteriores del procedimiento general.
- c) Los exportadores deberán presentar sus declaraciones del ISR y del ITBIS a través de la oficina virtual y reportar electrónicamente a la DGII, a más tardar los días 15 de cada mes, las informaciones de las operaciones que sustentan sus costos y gastos para fines de ISR, así como los adelantos y retenciones de ITBIS.

A partir de esta etapa, se puede inferir, que el procedimiento coincide con el aplicado de manera general.

⁸⁷ Incluido en la modificación realizada al reglamento de aplicación del ITBIS aprobado mediante el Decreto número 293-11 emitido por el Poder Ejecutivo en fecha 12 de mayo de 2011. Este deroga en parte al procedimiento interno que aplicaba la Administración Tributaria.

⁸⁸ Para tales fines se identifica la Guía del Contribuyente número 15 emitida en agosto 2009.

7. Los contribuyentes que no sean exportadores o productores de bienes exentos deben solicitar por escrito la autorización de la DGII para obtener reembolsos por los saldos a favor de ITBIS, especificando el monto a que asciende el saldo a favor y si desea un reembolso o una compensación con otro impuesto.
8. Para sustentar los créditos generados por el ITBIS pagado en las importaciones, el sujeto pasivo debe remitir a la DGII los documentos aduanales que lo sustenten.
Para fiscalizar este procedimiento, la DGII debería tener acceso directo y en tiempo real a las bases de datos de aduanas, a los fines de contrastar la información presentada por los contribuyentes o responsables.
9. Una vez realizadas las verificaciones preliminares, la DGII autoriza por escrito el crédito del saldo aprobado. Si el crédito se origina por el ITBIS pagado en las importaciones, la DGII emite un certificado de crédito para la DGA, por el porcentaje que representan las importaciones en el saldo a favor utilizado. También, se emite una resolución por el porcentaje de adelantos de compras locales de bienes y servicios, acorde con el órgano donde se origina el crédito.
10. La DGII tiene un plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud del crédito, a los fines de decidir sobre la misma, transcurrido este plazo el silencio de la Administración surtirá los mismos efectos que la autorización y el contribuyente podrá aplicar la compensación contra cualquier impuesto.
11. La DGII puede impugnar parcial o totalmente los saldos a favor reconocidos, en cuyo caso el sujeto pasivo estará obligado al pago del interés de demora, recargos y sanciones correspondientes.

Es indispensable que la Administración Tributaria fiscalice el procedimiento de reembolso, pues implica una disminución de las recaudaciones de impuestos, representando un incentivo para la evasión y elusión del impuesto.

Aparte del reembolso, este procedimiento también se utiliza para la compensación de los impuestos. Adicionalmente, los saldos a favor que presenten los contribuyentes de ITBIS pueden ser transferidos a los períodos mensuales siguientes.

Respecto al ISR societario, el tratamiento de los saldos favorables a los sujetos pasivos está contenido en los artículos 317 y 334 del Código Tributario; mediante los cuales se permiten el reembolso, la compensación o las deducciones en el pago de impuestos sobre la renta de ejercicios fiscales subsecuentes. Para reclamar el reembolso por pago indebido o en exceso el procedimiento es el siguiente:

1. La solicitud de reembolso a la Administración Tributaria debe elevarse antes que finalice el período de prescripción (tres años).
2. Interpuesto el pedido de reembolso, la Administración Tributaria procederá a su tramitación, pudiendo compensar de oficio el crédito del contribuyente o responsable, total o parcialmente, con las deudas líquidas y exigibles que provengan del mismo impuesto y se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos.

Para el resto del procedimiento el Código Tributario se remite al aplicado en términos generales, que se podría deducir será similar al procedimiento aplicado para los casos de ITBIS.

En los casos en que se aplica el silencio positivo de la Administración Tributaria, el procedimiento para la compensación de los pagos o indebidos o exceso está contenido en el párrafo del artículo 265 del Código Tributario:

1. El sujeto pasivo debe hacer la solicitud de compensación en el órgano de la Administración donde se originó el crédito. La compensación se puede realizar contra cualquier obligación tributaria, exceptuando los impuestos retenidos por cuenta de terceros, excluyendo los dividendos.
2. El sujeto pasivo realiza la compensación presentando a la Administración Tributaria la declaración jurada o liquidación del impuesto contra el cual se compensa, especificando el saldo a favor y anexándole copia recibida de la solicitud de reembolso o información fehaciente sobre el plazo transcurrido desde la fecha de recepción de la solicitud.
3. Se debe adjuntar copia o información fehaciente sobre la declaración jurada donde se generó el saldo y copia o información fehaciente sobre la declaración jurada del período posterior a la presentación de solicitud de compensación.

En sentido general, en la normativa tributaria dominicana existe una mezcla de procedimientos de reembolsos (distribuidos en diversas normas con jerarquías disímiles) que dificulta conocer cuál es el vigente o el correspondiente a un determinado tributo, convirtiendo el proceso en confuso y difícil de seguir.

Propuesta procedimiento de repetición o reembolso.—*El procedimiento general para la repetición o reembolso debe estar contenido en un Reglamento de aplicación y a partir de este es que se deben establecer las variaciones para los casos que sean necesarios:*

1. *El sujeto pasivo debe ser un contribuyente regular que realice declaraciones impositivas y cumpla con las demás obligaciones formales.*
2. *Debe tener actualizado la información de la sociedad (accionista, domicilio y actividad económica) en el RNC.*
3. *El sujeto pasivo debe solicitar por escrito a la Administración Tributaria la repetición o reembolso por pago indebido o en exceso, antes que finalice el período de prescripción.*
4. *La solicitud de reembolso por pago indebido o en exceso debe elevarse ante el órgano de la Administración donde se originó el crédito. Esta solicitud debe estar acompañada de la información fehaciente que la sustente.*
5. *Los exportadores deben estar registrados como tales en la Administración Tributaria, para lo cual aportan la documentación emitida para el organismo competente para tales fines.*
6. *La solicitud de reembolso o repetición puede efectuarse luego de presentar la declaración jurada donde se genera el saldo a favor o pago indebido.*
7. *Los créditos por saldos a favor que hayan sido solicitados en reembolso deberán ser excluidos de las subsecuentes declaraciones.*
8. *La Administración Tributaria tiene un plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud del reembolso, a los fines de decidir sobre la misma. Si es admitida la solicitud de reembolso, este deberá hacerse efectivo en un plazo de un mes, transcurrido este plazo la Administración quedará sujeta a la sanción por la infracción de mora cometida.*
9. *La Administración Tributaria puede impugnar parcial o totalmente los saldos a favor o pagos indebidos reconocidos, en cuyo caso el sujeto pasivo estará obligado al pago del interés de demora, recargos y sanciones correspondientes.*
10. *Ante la decisión de impugnación de la Administración Tributaria, el sujeto pasivo podrá interponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo.*
11. *Si transcurrido seis meses de la solicitud de reembolso o repetición este no ha sido efectuado, el contribuyente podrá compensar los saldos o créditos a favor contra el mismo impuesto que lo haya originado.*

Diagrama 4
PROCEDIMIENTO POR PAGO INDEBIDO O EN EXCESO



7. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO⁸⁹

7.1. Naturaleza, fundamento jurídico y aplicación

Como se ha afirmado en el apartado sobre principios constitucionales, la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se fundamenta en la Constitución de la República, lo que se evidencia en las disposiciones del Código Tributario: "... las sanciones represivas, serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley."⁹⁰ "Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias..."⁹¹ "Las infracciones tributarias se regirán por las normas establecidas en este Código."⁹²

El procedimiento sancionador por la comisión de infracciones tributarias está integrado en los demás procesos para la aplicación de los impuestos. Estas infracciones surgen como consecuencia de una conducta perniciosa contra la normativa en materia tributaria.

En ese contexto, el artículo 197 del Código Tributario define las infracciones tributarias como: "Toda forma de incumplimiento de obligaciones tributarias tipificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en este Código." No obstante, este concepto es ampliado en el artículo 246 del mismo Código: "... y de las leyes especiales tributarias, tipificadas y sancionadas en tal carácter por la Administración Tributaria y los Tribunales competentes."

Estas definiciones distintas de infracciones tributarias dificultan la aplicación de la norma y su entendimiento, por lo que debería concentrarse la definición en un sólo artículo. Además, la definición ampliada de infracción instituida en el artículo 246 contraviene las disposiciones del mismo Código Tributario respecto a su exclusividad normativa de las infracciones tributarias y vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes. Por tanto, la alternativa más recomendable sería eliminar este artículo manteniendo sólo la definición del artículo 197.

De su lado, considerando que hay diferentes grados de infracción, la misma se ha tipificado en el derecho tributario dominicano, denominando a las conductas más graves como delitos tributarios y a las menos graves como una falta tributaria⁹³. En tal sentido, las faltas tributarias se consideran una infracción administrativa, por lo que son conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria; mientras que, los delitos tributarios son de naturaleza penal por lo que corresponde a los tribunales penales ordinarios, la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas⁹⁴. A este sistema sancionatorio se le conoce como *sistema mixto o ambivalente de sanciones*⁹⁵.

Para las faltas tributarias no es requisito la existencia de culpa o dolo, mientras que para los delitos tributarios sí es necesaria una culpabilidad en perjuicio del fisco. Por tales motivos, la responsabilidad y sanción por faltas tributarias es independiente de la responsabilidad y sanción penales que pueda surgir de una determinada conducta constitutiva de delito tributario.

En la posición doctrinal respecto a las sanciones ha habido una especie de acuerdo sobre el objetivo de las mismas, en el sentido de que las sanciones penales buscan castigar las inconductas tributarias; mientras que las sanciones administrativas se emplean para prevenir la defraudación al fisco, es decir, para incentivar el cumplimiento voluntario.

La lógica detrás de utilizar las sanciones administrativas como un elemento persuasivo para evitar el incumplimiento de los contribuyentes se explica con el análisis económico de lo que significa la infracción.

Concretamente, un individuo siempre estará dispuesto a no pagar sus obligaciones tributarias cuando el beneficio marginal obtenido por esta acción sea superior al costo marginal en que se incurre para ello. El beneficio marginal es igual al monto de impuesto que se ha evadido o eludido, mientras que el costo marginal es el producto de la probabilidad de ser atrapado por la sanción correspondiente. Por tanto, dado una

⁸⁹ Capítulo XIII del Código Tributario.

⁹⁰ Fragmento del párrafo III del artículo 3 del Código Tributario.

⁹¹ Artículo 198 del Código Tributario.

⁹² Artículo 247 del Código Tributario.

⁹³ Cabe indicar, que el Modelo de Código Tributario del CIAT distingue tres tipos de incumplimientos: las contravenciones, equivalentes a incumplimientos de las obligaciones formales; las infracciones, por mora u omisión de tributos; y el delito tributario, que es la defraudación tributaria por desobediencia a las decisiones de la Administración.

⁹⁴ Artículos 218 y 219 del Código Tributario.

⁹⁵ También existe el sistema penal y el sistema tributario, sin embargo, el sistema mixto es el de mayor aplicación.

probabilidad “aceptable” de ser descubierto por la Administración, la sanción aplicada juega un papel primordial en desincentivar el incumplimiento.

Según el Código Tributario, las faltas tributarias sancionadas pecuniariamente son:

1. La evasión tributaria que no constituye defraudación;
2. La mora por pago extemporáneo;
3. El incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros; de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria; así como de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

Asimismo, los delitos tributarios son los siguientes:

1. La defraudación tributaria;
2. La elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos;
3. La fabricación y falsificación de especies o valores fiscales;

Empero, el mismo Código establece entre los artículos 248 y 264 una tipificación alterna de infracciones tributarias clasificándola en: *evasión tributaria, mora e incumplimiento de deberes formales de los sujetos pasivos, funcionarios de la Administración Tributaria u otros funcionarios públicos*. Al igual que para la definición de infracciones tributarias, esta segunda clasificación dificulta la aplicación del Código Tributario, en detrimento de la seguridad jurídica de los sujetos pasivos.

Se destaca que estos tipos de infracciones son similares a la clasificación de faltas tributarias estipulada en el Código y mencionadas en párrafos anteriores. Por lo que se puede inferir que en la Sección que contiene desde el artículo 246 hasta el 264 se confunde el concepto de infracción con el de falta tributaria.⁹⁶ No obstante, para mantener la lógica de redacción del Código Tributario dominicano se debe conservar la equivalencia de infracción con incumplimiento y, por tanto, su clasificación en faltas y delitos tributarios.

En ese contexto, la Sección V del Capítulo XIII del Código Tributario referente a las sanciones, debe denominarse “De las Faltas Tributarias” en lugar de “De las Infracciones Tributarias”, modificando además los artículos 246 y 247 para que digan de la siguiente manera⁹⁷:

Propuesta artículo 246. Concepto y normas aplicables.—*Constituyen faltas tributarias las diversas formas de incumplimiento a las disposiciones de este Código y de las leyes especiales tributarias, tipificadas en tal carácter por la Administración Tributaria.*

Propuesta artículo 247.—*Las faltas tributarias se regirán por las normas establecidas en este Código.*

En otro orden, las medidas de apremio en materia tributaria son responsabilidad del Ministerio Público que se encarga, a solicitud de la Administración Tributaria, de dictar los mandatos de conducencia o arresto de los sujetos pasivos que incumplan con sus obligaciones tributarias, ya sean faltas o delitos tributarios.

Para el debido proceso en materia sancionadora resulta imprescindible que exista claridad respecto a las sanciones a aplicar por cada tipo de infracción tributaria. Al respecto, el artículo 221 del Código Tributario indica que las sanciones aplicables por infracciones tributarias son: *privación de libertad; recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias; comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla; clausura de establecimiento; suspensión y destitución de cargo público; inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones; pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos; cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos*. Adicionalmente, cuando se describen los tipos de faltas y delitos tributarios se incluyen las sanciones por su cometido.

Atendiendo a lo anterior, la lista de sanciones por infracciones tributarias del artículo 221 tiene un fin explicativo, pero en la práctica es reiterativa y podría llevar a la confusión, ya que no distingue cuando la sanción corresponde a una falta o un delito tributario.

⁹⁶ De hecho, el párrafo del artículo 234 sobre delito tributario indica que: “Cuando los hechos constituyen a la vez infracciones y delitos, sin perjuicio de sancionar aquéllas, la administración iniciará la acción penal con respecto a estos últimos.” Dando a entender que el delito no es una infracción, sino que la infracción es sólo administrativa, es decir, una falta tributaria.

Este equívoco en los conceptos de infracción y falta tributaria puede tener su origen en que algunas legislaciones tributarias definen la falta tributaria como infracción administrativa (como inclusive estipula el Modelo del CIAT que lo divide en contravenciones e infracciones), siendo la infracción y el delito la clasificación de los incumplimientos tributarios.

⁹⁷ También debería modificarse el artículo 234, cambiando la palabra infracción o falta tributaria, así como cualquier disposición del Código Tributario que presente la misma confusión.

Frente a tal situación, lo recomendable es corregir el artículo 221 del Código Tributario de manera que sea generalizado, explicativo e indicativo, tal y como están redactados los artículos de la Sección sobre Sanciones:

Propuesta artículo 221.—*Las sanciones aplicables a las infracciones tributarias dependerán de si corresponden a faltas o delitos tributarios, clasificación que se otorga según la tipificación de la infracción, de las conductas más graves a las menos graves. Pudiéndose aplicar desde sanciones pecuniarias hasta inhabilitación para el ejercicio profesional o clausura del establecimiento y privación de libertad.*

Párrafo.—*Las sanciones imputadas por tipo de infracción serán enumeradas en los artículos del presente Código Tributario referentes a cada infracción.*

El régimen sancionador tributario debe estar fundamentado en principios similares a los establecidos en las sanciones penales. En ese sentido, los principios básicos a tomar en cuenta son:

- *Principio de tipicidad y legalidad:* Como se ha explicado, el régimen sancionador tributario dominicano es determinado por el Código Tributario, normativa que define y tipifica las infracciones en materia tributaria.
- *Principio de culpabilidad:* En este principio se distingue el ámbito administrativo (donde no es necesario la culpa o dolo) del ámbito penal (que requiere la existencia de dolo o culpa), separación que contiene el Código Tributario.
- *Presunción de inocencia:* Según este principio la actuación de los sujetos pasivos se presume realizada de buena fe, teniendo la Administración la carga de la prueba para determinar las circunstancias que demuestren la culpabilidad del infractor.

El Código Tributario dominicano no contempla el principio de presunción de inocencia, por el contrario, el artículo 201 establece la presunción de culpabilidad, teniendo el sujeto pasivo que demostrar su inocencia.⁹⁸ Al respecto, para salvaguardar este derecho sin limitar las actuaciones de la Administración, se propone una redacción donde la carga de la prueba recaiga en primera instancia sobre la Administración Tributaria, pero que el contribuyente o responsable también deba demostrar que no ha cometido la infracción:

Propuesta artículo 201.—*Cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones, se entenderá que ellas se han configurado siempre que la Administración Tributaria demuestre que la intención por el autor al ejecutarlos haya sido la comisión de tal infracción.*

Párrafo I.—*Aportadas las pruebas por la Administración Tributaria, el presunto infractor sólo se librará de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.*

Párrafo II.—*Sin perjuicio del párrafo I, la Administración Tributaria podrá aplicar las disposiciones contenidas en el artículo 61 del presente Código.*⁹⁹

- *Principio non bis in idem:* En sentido general, este principio (que también es principio constitucional) establece que nadie puede ser condenado dos veces por el mismo hecho. En materia tributaria significa que no se deben imponer sanciones penales y administrativas a la vez.

Ante tal situación, ALEJANDO NIETO señala que:

“... no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hechos y fundamento.”¹⁰⁰

No obstante, el Código Tributario dominicano considera independientes las responsabilidades y las sanciones por faltas y delitos tributarios¹⁰¹, por lo que se puede concluir que no cumple con este principio. Para que el Código esté acorde con el *non bis in idem* el párrafo del artículo 202 debería estipular lo siguiente:

⁹⁸ Artículo 201. Cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones, se entenderá que ellas se han configurado cualquiera que haya sido la intención, causa o motivo tenido por el autor al ejecutarlos. El presunto infractor, sólo se librará de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.

⁹⁹ Artículo 61. La Administración Tributaria rechazará las pruebas que considere improcedentes, explicando el motivo, sin perjuicio de que el interesado las haga valer, si ello fuere admisible, en el procedimiento jurisdiccional a que pudiere dar lugar la actuación administrativa.

¹⁰⁰ NIETO, Alejandro: *El Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, IV ed., Madrid, España, 2006, Capítulo IX, “La prohibición de *bis in idem*”.

¹⁰¹ Artículo 202 del Código Tributario.

Propuesta párrafo (art. 202).—*El incumplimiento de una obligación tributaria se sanciona por vía administrativa o penal, sin que puedan imponerse ambas sanciones a la vez.*

Igualmente, debe derogarse el artículo 262 mediante el cual se indica que: “Las sanciones procederán sin perjuicio de las que se establezcan en las leyes administrativas o Ley Penal Común.”

Respecto a la responsabilidad ante la Administración por las infracciones cometidas, el Código Tributario establece que el responsable por la infracción cometida es el sujeto pasivo de la obligación tributaria incumplida. La responsabilidad por delito tributario es personal, salvo algunas excepciones, sin embargo, las faltas tributarias sancionadas con penas pecuniarias se transmiten a los sucesores del responsable. Además, las personas jurídicas pueden ser sancionadas sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

En otro orden de ideas, como el Código Tributario es la normativa que rige la relación jurídico-tributaria del Estado con los ciudadanos, es preciso que el mismo evite las ambigüedades e imprecisiones. En ese sentido, del régimen sancionador se deberían eliminar incoherencias reformulando los siguientes artículos:

Propuesta artículo 198.—*Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal en contrario.*

Párrafo.—*Estarán sujetas a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal Común, las infracciones tributarias previstas en el Capítulo IV de este Título.*

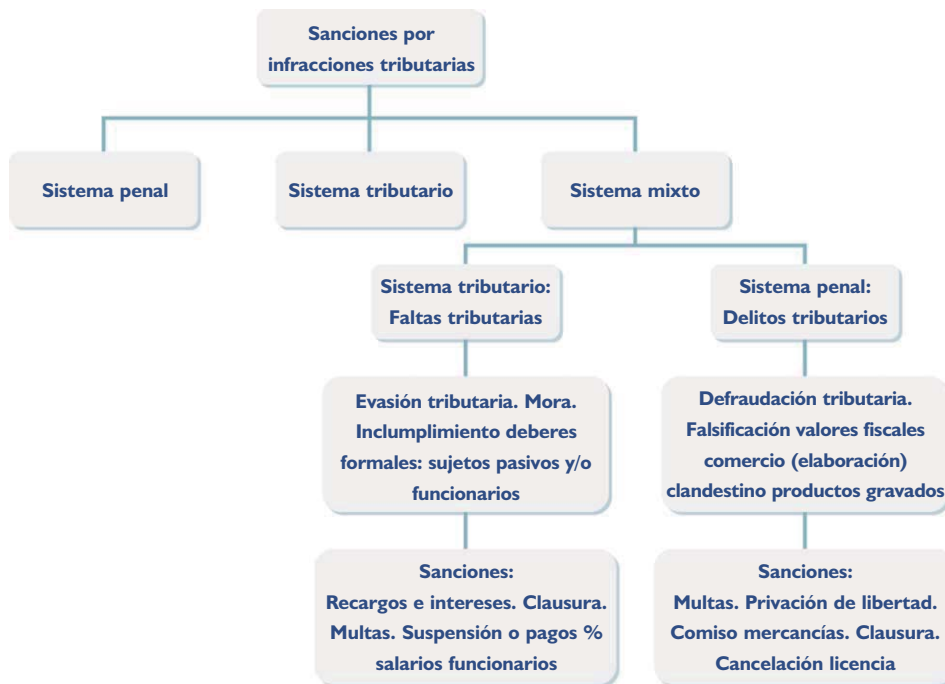
El párrafo de este artículo hace referencia al Capítulo IV del Título I del Código, que contiene los artículos 26 y 27 respecto a la mora por el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria. En realidad, mediante ese Párrafo el legislador pretende referirse a los delitos tributarios sancionados penalmente. Por tanto, el párrafo debería decir de la siguiente manera:

Propuesta párrafo.—*Estarán sujetas a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal Común, las infracciones tributarias previstas en la Sección IV de este Capítulo.*¹⁰²

Igualmente, el numeral 3 del artículo 216 sobre las exclusiones de responsabilidad se presenta de la siguiente manera: “3. El error excusable en cuanto al hecho que constituye el delito tributario (por desconocimiento, etc.).”

Para mantener la esencia de la codificación lo correcto sería eliminar las aseveraciones incluidas entre paréntesis.

Diagrama 5
PROCEDIMIENTO SANCIONADOR INFRACCIONES TRIBUTARIAS



¹⁰² El Código Tributario dominicano está dividido en Títulos establecidos para legislar los procedimientos y normativas generales (Título I), así como los principales impuestos del sistema tributario (del Título II al V se regula el ISR, el ITBIS, los impuestos selectivos e impuestos sobre activos). A su vez, cada Título está dividido por Capítulos y estos por Secciones y Subsecciones.

7.2. Procedimiento de aplicación de sanciones por faltas tributarias

El Código Tributario dominicano estipula el procedimiento general para la aplicación de sanciones pecuniarias¹⁰³ por faltas o contravenciones tributarias¹⁰⁴ conocidas a través del órgano competente de la Administración Tributaria, específicamente el área donde se detecte el incumplimiento.

El procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones es aplicado dependiendo del tipo de falta tributaria, cuando el incumplimiento es producto de pagos extemporáneos las sanciones se imputan sin procedimiento previo. La mora en que incurre el sujeto pasivo por el pago de la deuda después de la fecha establecida está sujeta a una sanción del 10 por 100 el primer mes o fracción de mes y 4 por 100 por cada mes o fracción de mes subsiguiente¹⁰⁵.

Para el resto de faltas tributarias, el área que detecte el incumplimiento deberá seguir el siguiente procedimiento:

1. El órgano competente de la Administración comprueba la comisión de la falta o el incumplimiento del deber de que se trate, y levanta un Acta Comprobatoria.
2. La Administración notifica al sujeto pasivo sobre el Acta Comprobatoria y la multa que conlleva la falta o el incumplimiento del deber formal comprobado.
3. Luego de recibir la notificación del Acta Comprobatoria, el contribuyente o responsable dispone de un plazo de cinco días para formular los alegatos que considere pertinentes para la defensa de sus derechos.
4. La Administración verifica los alegatos de descargo del sujeto pasivo, en base a pruebas presentadas por este, y emite una Resolución: si aceptan como válidos los argumentos la Resolución deja sin efecto el Acta Comprobatoria; en caso contrario, la Resolución contiene la orden de pago de la sanción correspondiente y la fecha en que debe efectuarse.
5. Una vez recibida la Resolución (con el mandato de pago), el sujeto pasivo tiene dos opciones: acogerse a lo dispuesto por la Administración y pagar la multa correspondiente o elevar un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo contra la Resolución emitida por la Administración.

8. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN¹⁰⁶

El recurso de reconsideración es el mecanismo de impugnación por vía administrativa ante las decisiones de la Administración Tributaria que tienen los sujetos pasivos dentro del procedimiento para la aplicación de los tributos.

Este recurso permite al sujeto pasivo refutar las decisiones de la Administración Tributaria sin necesidad de irse al ámbito judicial; a su vez, faculta a la Administración para revisar sus propias decisiones. En este aspecto, como mecanismo de control interno de la institución, el área que se encarga de conocer el recurso de reconsideración suele ser distinta a la que ordena el pago.¹⁰⁷

En la normativa tributaria dominicana este recurso es empleado para solicitar a la Administración que revise su decisión respecto a ajustes practicados o estimaciones de oficio, dejando de lado la posibilidad de impugnación para los casos de embargos y enajenaciones.

El sujeto pasivo o su representante legal deben formular el recurso de reconsideración dentro de los veinte días siguientes a la fecha de recepción de la notificación de la decisión de la Administración, conteniendo los motivos de inconformidad y la documentación fehaciente que sustenten sus alegatos. Este plazo puede extenderse a treinta días adicionales.

¹⁰³ Artículos del 69 al 80 del Código Tributario.

¹⁰⁴ En el procedimiento sancionador administrativo se emplea el concepto de contravención como sinónimo de falta tributaria. En ningún otro artículo respecto a las sanciones se utiliza el término “contravenciones”, por lo que sería recomendable su eliminación en los artículos sobre dicho procedimiento.

¹⁰⁵ Esta sanción se aplica además del pago del interés indemnizatorio.

¹⁰⁶ Sección I del Capítulo IX del Código Tributario.

¹⁰⁷ En el país, la Dirección General de Impuestos Internos tiene un Departamento de Reconsideración que se encarga de conocer recursos, el cual orgánicamente depende de la Subdirección Jurídica.

El Código Tributario no indica el plazo que tiene la Administración Tributaria para decidir respecto al recurso de reconsideración, si bien, por disposición administrativa¹⁰⁸ la institución cuenta con noventa días para su conocimiento y decisión. No obstante, la normativa no señala las consecuencias en caso de silencio de la Administración transcurrido el plazo establecido, por lo que en teoría, este silencio podría ampliar de manera indefinida el período para su decisión, en menoscabo de la seguridad jurídica de los contribuyentes o responsables. Las legislaciones tributarias de los distintos países resuelven este impase incluyendo el silencio positivo o negativo de la Administración, siendo este último el más empleado¹⁰⁹.

Aunque no lo establece expresamente, el Código Tributario dominicano considera que el recurso de reconsideración es previo al recurso judicial, imposibilitando al sujeto pasivo incoar directamente el recurso contencioso tributario sin antes haber agotado la vía administrativa. Este impedimento limita las posibilidades de acción del sujeto pasivo ante requerimientos que no son atendidos por la Administración.¹¹⁰

En tal sentido, PIZA RODRÍGUEZ señala que:

“La posibilidad de acudir per saltum a la jurisdicción de lo contencioso está inspirada en el principio de la economía procesal... si la Administración, a pesar de conocer la posición del contribuyente, decide expedir una liquidación oficial de revisión, es muy probable que mantenga su posición a la hora de resolver el recurso de reconsideración, por lo que resulta más eficiente omitir esta etapa y acudir directamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.”

La interposición de este recurso suspende el pago de las obligaciones tributarias hasta tanto la Administración decida sobre ello. En caso de que no obtemperare la solicitud del sujeto pasivo, el mismo debe pagar los intereses y recargos correspondientes. Empero, la situación resultante del sujeto pasivo no puede ser peor a su situación inicial.¹¹¹

En sentido general, las disposiciones del Código Tributario respecto al recurso de reconsideración indican las condiciones básicas para su aplicación, pero se podría mejorar su utilidad y empleo al incluir aspectos relativos a la naturaleza y procedimiento del recurso.

Frente a tal situación, los artículos del Código Tributario respecto al recurso de reconsideración podrían redactarse de la siguiente manera¹¹²:

Propuesta artículo 57.—*Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Administración Tributaria el recurso de reconsideración cuando estimen incorrectos o injustos los siguientes actos administrativos:*

- a) *La determinación de oficio de la obligación tributaria.*
- b) *Los ajustes practicados a las declaraciones juradas presentadas que den como resultado un aumento en el pago de impuestos y recargos o una reducción en los saldos a favor determinados.*
- c) *La valoración de los bienes embargados y enajenados.*
- d) *Cuando el procedimiento ejecutivo no se ajuste al establecido en la presente Ley.*

Párrafo I.—*Esta solicitud deberá hacerse por escrito dentro de los veinte (20) días siguientes al de la fecha de recepción de la notificación del acto administrativo y deberá contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones.*

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

Propuesta artículo 58.—*Después de interpuesto el recurso de reconsideración, la Administración Tributaria tiene un plazo de noventa (90) días para conocer y emitir la resolución que decide el mismo, la cual será notificada al contribuyente o responsable.*

¹⁰⁸ Guía del Contribuyente núm. 27.

¹⁰⁹ Generalmente, cuando la Administración no emite resolución expresa se considera desestimado el recurso. Sin embargo, en la legislación colombiana la Administración cuenta con un año para resolver el recurso de reconsideración, por lo que si no emite y notifica en debida forma la decisión en este período, el recurso se entiende fallado a favor del impugnante.

¹¹⁰ Situación que se acentúa en el caso dominicano debido a que la legislación no contempla cómo proceder ante el silencio administrativo.

¹¹¹ Cláusula *reformatio in peius*.

¹¹² Los artículos 57 y 58 del Código Tributario son los referentes al recurso de reconsideración, aunque para fines de la propuesta de contenido la numeración es irrelevante, bajo el entendido que al proponer nuevos artículos se modificaría el articulado del resto del Código.

Párrafo I.—Transcurrido el plazo señalado en la parte capital de este artículo sin que haya sido notificada la resolución, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos del cómputo del plazo para la presentación de otros recursos que decida interponer.

Párrafo II.—La interposición de este recurso suspende el acto administrativo impugnado, hasta que intervenga decisión sobre el mismo, sin perjuicio de las medidas cautelares que en definitiva se adopten en la forma indicada en este Código.

Párrafo III.—En ningún caso la resolución del recurso de reconsideración podrá empeorar la situación previa del contribuyente o responsable que lo encausa.

Párrafo IV.—En caso de desestimar el recurso de reconsideración, 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.

Propuesta artículo 59.—El contribuyente o responsable tendrá la opción de interponer el recurso de reconsideración previo introducir el recurso contencioso tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo. Una vez incoado este recurso el contribuyente o responsable no podrá promover recurso ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo hasta que el recurso de reconsideración haya sido resuelto y notificado o por silencio administrativo.

Propuesta artículo 60.—El recurso de reconsideración deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que se formule por escrito con expresión concreta de los motivos de inconformidad.*
- b) Que se adjunten al documento escrito las pruebas fehacientes que le sirvan de sustento.*
- c) Que se interponga dentro del plazo legal.*
- d) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor, de percepción o declarante, o se acredite que la persona que lo interpone actúa como apoderado o representante.*

Es preciso indicar, que el procedimiento pormenorizado para llevar a cabo el recurso de reconsideración debería estar comprendido en un Reglamento de aplicación; mediante el cual se especifiquen detalles respecto a las fechas, notificaciones, área responsable dentro de la Administración, contenido de la solicitud por escrito y de la resolución de la Administración, entre otros.

9. CONCLUSIÓN

Las condiciones políticas y económicas de la República Dominicana se han modificado con relación a la situación vigente hace veinte años, cuando fue promulgada la Ley 11-92¹¹³ que instauro el Código Tributario dominicano. Por tales motivos, resulta imprescindible que las autoridades actualicen esta normativa a los fines de adecuarla a las nuevas necesidades de la sociedad dominicana.

Frente a tal situación, la responsabilidad no es sólo de la Administración Tributaria, sino que recae además sobre el Ministerio de Hacienda, como institución responsable de la política tributaria, proponer las modificaciones en la normativa; así como al Poder Legislativo, como representante de los ciudadanos, aprobar estas modificaciones, siguiendo el principio constitucional de auto-imposición o consentimiento para la aplicación de tributos.

Dado lo anterior, la obligación de la Administración Tributaria es la de aportar sus conocimientos de causa para mejorar el procedimiento administrativo para la aplicación de los tributos, el cual debería estar contenido en una sola normativa, con el objetivo de minimizar la discrecionalidad en las actuaciones de la institución. En ese sentido, lo correcto sería elaborar, en coordinación con el Ministerio de Hacienda, un Reglamento de aplicación del *Título I del Código Tributario sobre Normas Generales, Procedimientos y Sanciones*¹¹⁴, que instituya el procedimiento administrativo tributario, aprobado mediante Decreto del Poder

¹¹³ Promulgada el 16 de mayo de 1992.

¹¹⁴ Tal y como los tienen los demás Títulos del Código Tributario referentes a la aplicación de los impuestos.

Ejecutivo. De esta manera, el papel de las resoluciones administrativas se circunscribiría a precisar determinados aspectos del procedimiento.¹¹⁵

En adición, se tendrían que reformar elementos de las diversas etapas del procedimiento administrativo tributario, así como también reforzar su fundamento, ampliando y conceptualizando los principios constitucionales.

Al respecto, es esencial limitar la integración de la normativa tributaria con otras ramas del derecho, impidiendo la analogía para los elementos esenciales del tributo como el hecho y base gravable, tasas, infracciones y exenciones, salvaguardando el principio de legalidad. Esta medida garantizaría que el procedimiento tributario sea primordialmente función de la Administración Tributaria, quien sólo se auxiliaría de otras instituciones para su aplicación.

Asimismo, el Código Tributario tendría que incluir las facultades de recaudación y ejecutoria de la Administración, potestades sobre las que se basa una parte de los procedimientos de gestión y que fortalecen el rol del organismo.

En cuanto al pago de los impuestos, el procedimiento administrativo tributario debe incentivar el pago voluntario apoyado en la autoliquidación, donde el papel de la Administración sea el de facilitar el cumplimiento, así como también llevar a cabo acciones preventivas para el cobro de la deuda antes del período ejecutivo.

No obstante, estas acciones no pueden estar enfocadas en facilidades de pago que impliquen disminuciones de la deuda tributaria o de los intereses por pagos extemporáneos; sino más bien, estar centradas en diversificar los medios y las formas de pago, incluyendo la posibilidad de efectuar pagos por medios telemáticos o instituciones financieras y pudiendo honrar estas obligaciones con pagos en especie o con otras formas de efectivo como los cheques, las transferencias y las tarjetas de crédito.

Además del pago, el Código Tributario establece la compensación, confusión y prescripción como formas adicionales para extinguir la deuda tributaria. Acertadamente, en el país la condonación de las deudas es una potestad del Poder Legislativo, pues las debilidades institucionales y las discreciones que permite la legislación podrían generar un efecto adverso a la eficiencia que se busca. La normativa tampoco considera la caducidad como modo de extinción de la deuda tributaria, contrario a la condonación, su inclusión reforzaría los derechos de los sujetos pasivos, quienes en innumerables ocasiones (por desconocimiento u olvido) no invocan la prescripción y, por tanto, quedan supeditados por períodos prolongados de tiempo (y hasta indefinidamente) a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Igualmente, el interés indemnizatorio por mora tiene que establecerse sobre una base verificable con facilidad por el contribuyente o responsable, penalizando las deudas antiguas sobre las más recientes y que, al incluir los recargos moratorios, las penalidades no se eleven hasta niveles confiscatorios. Por el contrario, debe asegurarse que los intereses y recargos aplicados sean pagables, manteniéndose sólo como un mecanismo disuasorio para estimular el pago voluntario en lugar del incumplimiento y las cuentas incobrables.

Con relación al procedimiento de cobro coactivo, en República Dominicana (al igual que el propuesto en el Modelo CIAT y empleado en países de la OCDE) es de tipo administrativo, por tanto, es importante que el país cuente con un Código Tributario claro, comprensible y acabado que minimice las posibilidades de actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria, para salvaguardar el derecho de los sujetos pasivos.

En ese contexto, este procedimiento debe ser ordenado y claro, que identifique el momento de utilización de las medidas cautelares, yendo de las conservatorias a las ejecutivas, además de especificar la obligación de los responsables solidarios durante el proceso, no debiendo ser esta mayor a la de los deudores principales.

Para eficientizar el procedimiento de embargo ejecutivo este debe ser sólo facultad de la Administración Tributaria. Adicionalmente, la legislación tributaria debe contemplar un orden de prelación al practicar el embargo, bajo el entendido que lo que interesa a la Administración es recaudar los tributos de la manera

¹¹⁵ Según indica el artículo 35: “Corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible; presentación de las declaraciones juradas y pagos a cuenta de los tributos; instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información; instruir sobre libros, anotaciones, documentos y registros que de manera especial y obligatoria deberán llevar los contribuyentes y demás responsables del pago del impuesto y los terceros, sobre deberes formales de unos y otros; y cualquier otra medida conveniente para la buena administración y recaudación de los tributos.”



más eficiente posible, en consecuencia, debería preferir los activos más líquidos a los menos líquidos. En ese sentido, la prelación tendría que iniciar con dinero en efectivo, siguiendo por depósitos bancarios, títulos valores realizables a corto plazo, bienes inmuebles, metales preciosos, joyería y antigüedades, bienes muebles, hasta llegar a títulos valores realizables a largo plazo.

Empero, la importancia de los bienes a embargar no sólo se puede ver desde el punto de vista de la Administración, sino también de su afectación sobre los sujetos pasivos. En ese contexto, la normativa tributaria incluiría una lista de bienes no embargables sobre la base de su importancia para el desenvolvimiento de la vida diaria de los contribuyentes o responsables como la casa habitación, el salario, pensiones, instrumentos necesarios para ejercer su profesión, entre otros.

El procedimiento de embargo culmina en la enajenación de los bienes retenidos, a través de subastas, concursos o enajenación directa. De las anteriores, la legislación dominicana considera como opción principal la subasta y si efectuada esta los bienes no son rematados permite la enajenación a través de la adjudicación directa, dejando de lado el concurso. Tal situación representa una limitante de la normativa, pues significa que podría transcurrir un período mayor antes de hacer efectivo el cobro de la deuda.

En otro orden, en la normativa tributaria dominicana existen diversos tratamientos especiales y exenciones que constituyen una carga significativa en la utilización del mecanismo de reembolso, los cuales incrementan su importancia por el empleo del silencio positivo. Al respecto, para el caso dominicano, en lugar de una compensación automática del sujeto pasivo, luego de transcurrido el plazo para dar respuesta a la solicitud, se debería penalizar a la Administración con el pago del interés de demora calculado de manera similar al aplicado a los sujetos pasivos por los pagos extemporáneos de impuestos.


Para garantizar la operatividad del procedimiento de reembolso por pagos indebidos o en exceso se debería aumentar el Fondo de Rembolso del 0.5 por 100 hasta el 1.5 por 100 de la recaudación tributaria de cada mes, financiando este incremento a través de la eliminación de las medidas de política consideradas malas prácticas.

Al igual que el procedimiento de gestión, los elementos transversales del procedimiento administrativo tributario, el procedimiento sancionador y el recurso de reconsideración, contenidos en la legislación dominicana deberían ser corregidos a los fines de incrementar su eficiencia. Concretamente, aunque el procedimiento sancionador funciona mediante un sistema mixto, no incluye el principio de *non bis in idem* y tampoco el principio de presunción de inocencia, además las penas por delitos tributarios resultan ser inferiores a las establecidas en la ley penal común, dando una señal equivocada de que defraudar al fisco es menos gravoso que el fraude a un particular.

De su lado, el recurso de reconsideración estipulado en República Dominicana podría mejorar su utilidad y empleo al incluir aspectos relativos a la naturaleza y procedimiento del recurso como la posibilidad de revisión de las decisiones respecto a los casos de embargos y enajenaciones, agregar el silencio negativo de la Administración y la facultad de incoar directamente el recurso contencioso tributario sin antes haber agotado la vía administrativa.

En términos generales, el proceso administrativo tributario aplicado actualmente en el país es ambiguo y discrecional, lo que se traduce en un sistema tributario inefectivo, ineficiente y lesivo para la seguridad jurídica. En ese contexto, los ejemplos de adecuación en algunos de los elementos del procedimiento, como la cobranza persuasiva y coactiva, así como la comparación respecto a los procesos considerados buenas prácticas, permiten contrastar la hipótesis en la que se basa esta investigación, mediante la cual se afirma que el debido proceso administrativo tributario eficientizaría la gestión de la Administración Tributaria dominicana.

Anexo I
Formulario solicitud acuerdo de pago DGII



FORMULARIO SOLICITUD ACUERDO DE PAGO
FI-COBR-651

Fecha / / Persona Física Persona Jurídica

Día Mes Año

DATOS GENERALES DEL SOLICITANTE

RNC ó Cédula Nombre / Razón Social

Teléfono Celular Fax

Correo Electrónico

Dirección

Calle Número Sector

DATOS DEL ACUERDO DE PAGO

Tipos de Impuestos	Concepto de la Deuda
<input type="checkbox"/> Impuesto Sobre la Renta <input type="checkbox"/> ITBIS <input type="checkbox"/> Impuesto Propiedad Inmobiliaria Vivienda Suntuaria <input type="checkbox"/> Sucesiones y Donaciones <input type="checkbox"/> Impuesto a los Activos <input type="checkbox"/> Otros _____ Especificar	<input type="checkbox"/> Declaración Jurada <input type="checkbox"/> Rectificativa <input type="checkbox"/> Estimación de Oficio <input type="checkbox"/> Ajuste* <input type="checkbox"/> Otros _____ Especificar

*Los Acuerdos de Pago de deudas generadas por Ajuste sólo se solicitan en el Departamento de Cobranza, Sede Central de la DGII.

Año Fiscal / Periodo Fiscal

Total Deuda

No. de Cuotas Solicitadas

Máximo (12) cuotas Mensuales

Monto Pago Inicial

Fecha Pago Inicial

Hasta (5) días para efectuar el pago

GARANTIAS

Vehículos Registrados a su nombre en la DGII

	Marca	Modelo	Año	Placa	Chasis
1					
2					
3					

Inmuebles Registrados a su nombre en la DGII

	Descripción	Ubicación	Número de Inmueble
1			
2			
3			

En caso de que no posea Inmuebles ni vehículos, firmará un pagaré notarial


Firma Contribuyente o Representante Legal

Sello de la empresa
En caso de Representante Legal

Ref.: Proc. Acuerdos de Pago (PRO-COBR-002)

FI-COBR-651 Rev. A. Octubre 2007

Pag. 1 de 1



Anexo 2

Sistemas de información para la cobranza en la DGII

LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y SU APOYO EN LA GESTIÓN DE COBRO AMIGABLE Y COACTIVO

La Dirección General de Impuestos Internos ha implementado un *Plan de Mejoramiento de la Gestión de la Cobranza* basado en el uso de la tecnología de información y comunicaciones (TIC). Con este Plan se pretende lograr el control del cumplimiento a partir de iniciativas automatizadas, que disminuyan la intervención de los funcionarios, a través de combinar sistemas de información con el empleo de la Oficina Virtual.

El Plan de Mejoramiento en la Gestión de la Cobranza se divide en cuatro componentes:

1. *Detención oportuna y masiva de las deudas.* Basada en el procesamiento en tiempo real de las declaraciones y pagos de los contribuyentes. La detección masiva se fundamenta en la creación de programas de detección de mora que se ejecutan y generan casos en el Sistema SECCON.
2. *Agilización de los procesos de cobranza persuasiva e inicio del proceso coactivo.* Mediante la creación de mecanismos eficientes de envío de mensajes y notificaciones a los contribuyentes morosos, empleando principalmente para ello a la Oficina Virtual.
3. *El control de los procedimientos relativos a la interposición de medidas conservatorias y ejecutorias.* A través de una aplicación informática denominada *Collector* que permite el intercambio de información con el Sistema de Información Tributaria (SIT) de la DGII con relativa facilidad.
4. *Perfil de riesgo para el cobro.* La elaboración de un perfil de riesgo de los contribuyentes en base a una serie de indicadores financieros, económicos y patrimoniales por contribuyente a los cuales se les asigna un peso o importancia y se pondera además su historial en la relación con la Administración. Con la información recogida por estos indicadores se define una calificación de riesgo.

Nota: Extracto del documento presentado por la DGII en la *Conferencia Técnica del CIAT 2011* sobre “La Cobranza Administrativa como Mecanismo Efectivo de Incremento del Recaudo”, celebrada el en Lisboa, Portugal, del 24 al 27 de octubre de 2011.

BIBLIOGRAFÍA

- ALINK, Matthijs, y VAN KOMMER, Victor (2000): *Manual para las Administraciones Tributarias: Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*, CIAT y Ministerio de Finanzas de Países Bajos.
- ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan M. (2004): *Las Sanciones Tributarias frente a sus Límites Constitucionales*, Ad Hoc, Buenos Aires, Argentina.
- ARAQUE CÁRDENAS, José H. (2009): "Introducción al Procedimiento Tributario", *Curso Retención y Procedimiento Tributario*, Universidad Surcolombiana, Colombia.
- BARREIX, Alberto, y ROCA, Jerónimo (2003): *Un Nuevo Modelo de Administración Tributaria*, Universidad Católica de Uruguay.
- CASTILLO CONTRERAS, Flora (2009): "La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia", *CIAT*, México.
- CIAT (2009): "Fortalecimiento de la Capacidad de la Administración Tributaria", *Conferencia Técnica del CIAT*, Nápoles, Italia.
- COSTA FRANCO, Leonardo: *La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria*, Uruguay.
- DÍAZ YUBERO, Fernando (2003): *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas*, Madrid, España.
- FERNÁNDEZ, Juan José, et al. (2009): *La Recuperación de la Deuda Tributaria en America Latina. Estudio Comparado*, ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- GALLARDO CASTILLO, María Jesús (2008): *Los Principios de la Potestad Sancionadora: Teoría y Práctica*, Iustel, Madrid, España.
- HUERGO LORA, Alejandro (2007): *Las Sanciones Administrativas*, Iustel, Madrid, España.
- ILLANES, Luis (1982): "El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América", *INCAT*, vol. IV.
- JINESTA LOBO, Ernesto (1991): "Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria", *Letrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia*, *Ivstitia*, año núm. 5, núm. 58, Costa Rica.
- NIETO, Alejandro (2006): *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, España.
- PIZA RODRÍGUEZ, Julio R. (2010): *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*, Universidad Externado de Colombia.
- RODRÍGUEZ ESTRELLA, Roberto L. (2010): "Límites al procedimiento sancionatorio tributario en el marco de la constitución vigente en la República Dominicana", *II Máster de Derecho de la Administración del Estado*, Universidad de Salamanca, Funglode.
- SÁNCHEZ MORÓN, Miguel (2008): *Derecho Administrativo*, Tecnos, cuarta edición, Madrid, España.
- TROYA JARAMILLO, José V. (2009): *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, Ecuador.

Legislación y Códigos Tributarios

Ley número 11-92 y sus modificaciones que establece el Código Tributario de República Dominicana, www.dgii.gov.do.

Constitución de la República Dominicana promulgada en fecha 26 de enero de 2010, www.consultoria.gov.do.

Códigos Tributarios de: Bolivia, Colombia, Costa Rica, El Salvador, México, Venezuela, Argentina, Chile, Nicaragua, Ecuador, Guatemala, Honduras, Uruguay, Panamá, Perú y España. Páginas web de las Administraciones Tributarias de cada país.

Modelo de Código Tributario del CIAT, www.ciat.gov.do.

