



UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal

**“La Prescripción Tributaria y la Eficiencia Recaudatoria
en la República Dominicana”**

Sustentante:

Gloria Denisse Polanco Toribio

Matrícula:

20-0854

**Proyecto Final para optar por el título de
Maestría de Derecho Tributario y Asesoría Fiscal**

Asesor Metodológico:

Lic. Oscar Valdez

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad de la sustentante del mismo.

Santo Domingo, D.N.
República Dominicana
Agosto 2021

DEDICATORIA

A Dios, mi Padre Celestial, a Jesús mi fiel amigo,
y al Espíritu Santo mi ayudador,
sin él nada con él todo.

AGRADECIMIENTOS

Mi más sincera expresión de gratitud a la Dirección General de Impuestos Internos – DGII, por el regalo y el privilegio concedido de poder cursar esta maestría.

A mi alta casa de estudios UNIBE, por todos los conocimientos y experiencias adquiridas en estos 2 años.

Y no menos importante, a mi esposo Thiago por el apoyo incansable e incondicional.

ÍNDICE GENERAL

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	iv
.....	
DELIMITACIÓN DEL TEMA	v
- Delimitación temporal	v
- Delimitación espacial	v
- Delimitación sustantiva	v
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	vi
MARCO TEÓRICO	vii
1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema	vii
2. Desarrollos teóricos atinentes al tema	ix
3. Definición de términos básicos	xi
HIPÓTESIS	xiii
OBJETIVOS	xiv
1. Objetivo general	xiv
2. Objetivos específicos	xiv
METODOLOGÍA	xvi
1. Tipo de investigación	xvi
2. Métodos	xvi
3. Índice de Contenido	xvii

JUSTIFICACION DEL TEMA

En la Republica Dominicana, la prescripción tributaria es una figura que se encuentra regulada solo y exclusivamente por 5 artículos del Código Tributario dominicano, en los cuales se establece el plazo de la prescripción de las acciones de la administración tributaria para la ejecución y cobranza de las deudas tributarias; que la misma debe ser invocada, es decir, que no se otorga de oficio, sino que, debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, así como, de manera general, las vías administrativas y judiciales, que ejercidas en tiempo hábil, suspenden y/o interrumpen dicho plazo.

La Prescripción es una de las formas de extinción de la deuda tributaria conforme al artículo 15 del Código Tributario, que provoca un impacto significativamente negativo en la recaudación y en la figura de la administración tributaria, al ser ésta una acción sancionatoria ante la presunta negligencia del Estado en la determinación y cobranza de manera oportuna de los valores adeudados por los administrados, en otras palabras, esta obligación se vuelve incobrable por parte de esta, haciéndose efectiva, cuando la administración no realiza dentro del plazo de 3 años, las gestiones correspondientes para el cobro de la deuda conforme lo establecen el artículo 21 y siguientes del Código Tributario Dominicano.

El objetivo general de este trabajo de investigación es precisamente analizar la figura de la prescripción desde una perspectiva imparcial en beneficio tanto del administrado, como de la administración tributaria conforme al derecho comparado con el objetivo de formular soluciones a futuro abriéndonos a conocer planteamientos que estén siendo implementados por otras naciones, que entienden como bueno y valido aplicar políticas que depuren las carteras de casos que la estén abultando, luego ser agotadas todas las vías legales administrativas como judiciales para el cobro de la deuda. Algunos casos son deudas irreales, deudores insolventes y no localizados, toda vez, que esto pueda efficientizar la recaudación, evitando que la recaudación potencial que no se llegue a recaudar en ciertos ejercicios sea mínima, concentrar las horas a invertir en los casos de mayor probabilidad de recaudo como es el caso de España.

DELIMITACION DEL TEMA

TEMPORAL:

Este tema está íntegramente relacionado a la Ley No. 11-92, Código Tributario Dominicano, promulgada el 16 de mayo del 1992, es preciso que esta investigación cubra el marco temporal desde dicho año hasta la actualidad.

TERRITORIAL:

La presente investigación tiene lugar en la demarcación de la República Dominicana, utilizando el derecho comparado del sistema tributario Español y de América Latina.

SUSTANTIVA:

Para el desarrollo de esta investigación se hace necesario recurrir a cinco fuentes:

- República Dominicana. Ley 11-02, Código Tributario de la República Dominicana, de fecha 16 de mayo del 1992 (artículos 15, 21, 22, 23, 24, 25);
- República de Panamá. Ley No. 76. Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Gaceta Oficial Digital No. 28714-B. 14 de febrero de 2019. (artículos 66, 86 (incisos 1-3), 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94).
- Modelo de Código Tributario del CIAT Un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana. Mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2. Páginas 74-79, (artículos 66, 67, 68, 69, 69, 70, 71, 72, 73).
- España. Ley General Tributaria y sus Reglamentos. Edición actualizada al 31 de diciembre de 2020. Depósito Legal: M-8797-2015. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. ISBN: 978-84-340-2177-8. Sección 3. Págs. 35-36. (Artículo 66, 66 bis. al 70. Artículo 76 *baja provisional por insolvencia*).

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Prescripción Tributaria en la Republica Dominicana, a pesar de ser una figura jurídica poco conocida por parte de los contribuyentes y atípicamente tratada por nuestros profesionales en materia fiscal; no menos cierto es, que posee múltiples aspectos, de los cuales el alto impacto que causa en la recaudación tributaria es uno de los más importante. Recordando que la prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria sustantiva, y las obligaciones formales de hacer o no hacer. Una vez extinguidas las obligaciones, no se pueden ejercer las acciones del fisco persiguiendo el cumplimiento de estas.

Por esta razón, nos proponemos analizar el impacto de la prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria; estudiar la normativa local e internacional, que proponen la aplicación de la remisión y declaratoria de incobrabilidad como un mecanismo interno u administrativo que potencialice los recursos de la administración tributaria y eficiente la recaudación.

Cabe resaltar, que el Sistema Tributario dominicano, así como tampoco su normativa contemplan estas figuras, por lo que, esto supondría una modificación de la legislación actual, consistente en primera instancia, en una política de depuración o clasificación interna de las carteras para ser más eficientes a la hora de gestionar las mismas, midiendo el costo-beneficio, entre los recursos que se invierten y lo que se espera recuperar. En otras palabras, implementar políticas que depuren las carteras de casos que resulten en deudas irreales, deudores insolventes y no localizados, luego de ser agotadas todas las vías legales administrativas como judiciales para el cobro de la deuda tributaria.

En segundo lugar, se encuentra la hipótesis de si pudiera concatenar en una extinción de la obligación tributaria, tomando como referencia el caso de España, donde la deuda no se extingue por haber sido declarada incobrable, sino que, es una especie de archivo temporal a los fines de efficientizar la recaudación, concentrar las horas a invertir en los casos de mayor probabilidad de recaudo, pudiendo ser rehabilitada. Sin embargo, la misma puede ser extinta por medio de la prescripción de oficio conforme aplique, de acuerdo con las normas y reglamentos vigentes.

MARCO TEORICO

I. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema.

- GARCIA NOVOA, Cesar. *Iniciación, Interrupción y Compueto del Plazo de la Prescripción de los Tributos*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7.
- HENRIQUEZ TAVAREZ. Mirelly D. *La Prescripción en República Dominicana*. Tesis (Licenciatura en Derecho). Santiago de los Caballeros: PUCMM, 2004. STGO DER 04-038. Biblioteca Rafael Herrera Cabral, Campus de Santo Domingo.
- GONZALEZ APARICIO. Marta. *La Prescripción Tributaria: Concepto, Caracteres y Estudio Jurisprudencial de los Derechos del Contribuyente Susceptibles de Prescribir*. Tesis Máster Universitario en Abogacía. Facultad de Derecho. Curso 2015/2016. España. Disponible en línea: <https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/11670/Gonz%C3%A1lez%20Aparicio%2C%20Marta.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- RODRIGUEZ MENDEZ. Sergio. *Los Plazos Para Determinar La Obligación Y Para Exigir El Pago De Las Deudas Tributarias, En Los Países Miembros Del Ciat*. Artículo. Diciembre 2012. Revista digital. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_34/Espanol/7losplazos_para_determinar_rodriguez.pdf.
- HAUBBI VEGA. Jacob. *El Deber de Aplicar de Oficio la Prescripción por las Administraciones Tributarias*. Trabajo de Grado en Derecho. Universidad de La Laguna. Santa Cruz de Tenerife, España. Septiembre 2017/2018. Disponible en línea: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/10354/El%20Deber%20de%20Aplicar%20de%20Oficio%20la%20Prescripcion%20%20por%20las%20Administraciones%20Tributarias..pdf?sequence=1>.

- PONT MESTRES, Magín. *Los Incrementos de patrimonio y prescripción en el impuesto de sociedades*. Editora Civitas, SA. Madrid España. 1992. ISB 84-7398-975-9. Capítulo IV. Págs.105-155. Disponible en línea: <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=FaW5o40Pi7YC&oi=fnd&pg=PA13&dq=prescripcion+tributaria+rd&ots=43GqF8HLY&sig=EBzNm8CwvR83ffHiqXDw2yKvGh4#v=onepage&q&f=false>.
- MANTILLA DOLORES, Ana. *Curso sobre Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Extinción de la Obligación Tributaria*. Curso Sobre Cobranza 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT – 2019. Sección 3. Pág. 21 y sig. ISBN:978-9962-647-87-4.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL Miguel. *Fundamentos del Derecho Tributario*. Editora EDERSA Madrid, España 1999. Pág. 492.
- LAZARO ORIHUELA, Ángel E. *La solicitud de prescripción tributaria, ¿interrumpe el plazo prescriptorio?, Un Análisis al Alcance del “Reconocimiento Expreso de la Obligación Tributaria”*. Actualidad Jurídica/ Análisis Jurídico. Edición No. 268. Marzo 2016. Págs. 293-300, Base de datos en línea. Disponible en: https://www.academia.edu/27774548/La_solicitud_de_prescripci%C3%B3n_tributaria_interrumpe_el_plazo_prescriptorio_Un_an%C3%A1lisis_al_alcance_del_reconocimiento_expreso_de_la_obligaci%C3%B3n_tributaria.
- MARIN BENITEZ, Gloria y ASENSIO GIMENEZ, Sara. *La Prescripción en el Ámbito Tributario y el Derecho de la Administración Tributaria a Comprobar e Investigar*. Actualidad jurídica Uría Menéndez, España. Editora Dykinson. Revista Científica de fecha 01 de febrero de 2016. ISSN 1578-956X, Nº. 42, 2016, págs. 109-115. Base de datos en línea. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=13236>.

II. Desarrollos teóricos atinentes al tema.

De acuerdo con GARCIA NOVOA. *“La prescripción es una categoría general de derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Para que un sujeto de derecho no quede indefinidamente a Merced de la actuación de otro”*. Mientras que, para HAUBBI VEGA, *“la prescripción es una institución nace que a consecuencia de que, si transcurre un período de tiempo determinado y ninguna de las partes no ejercita su derecho frente a la otra, se declarará extinguida la posibilidad de ejercitar dicho derecho”*.

Falcón y Tella dicen: *“no existe en puridad una prescripción tributaria, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligaciones derivados de los tributos”*¹. A lo que MARTIN CACERES, dice que en materia tributaria: *“la prescripción es, una causa anormal o subsidiaria de extinción de la deuda tributaria que frustra la satisfacción del interés general ínsito en ella y que no puede operar, por consiguiente, cuando dicha extinción ha tenido lugar por las vías normales de cumplimiento de la presentación tributaria, pago o en general realización de la facultad o derecho sometido a prescripción”*.

Sin embargo, la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, *argumenta que: “la prescripción es un instituto jurídico o “figura de derecho” que en un modo negativo refiere que el transcurso del tiempo puede eliminar derechos preexistentes por inercia al acreedor. Sin embargo, es bueno resaltar que desde un punto de vista estricto-técnico-jurídico, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir, la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atiende al objeto de aquella. Esta figura es denominada una*

¹ R. FALCON y TELLA. La Prescripción en materia tributaria. Madrid. La Ley 1992. Citado por: GARCIA NOVOA, Cesar. Iniciación, Interrupción y Compuo del Plazo de la Prescripción de los Tributos. Pág. 14. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7

excepción que repele una acción de cobro o la ejecución del crédito, pero que deja viva la acreencia para posibilidad de pagos voluntarios.”²

Así como TROYA JARAMILLO, expone que la existencia de los tributos no se encuentra condicionada por la voluntad de los contribuyentes. *“Esta unilateralidad los diferencia nítidamente de los ingresos de derecho privado”³.*

El Modelo de Código Tributario del CIAT señala que: *“La obligación de pago de los tributarios solo puede ser condonada o remitida por ley.”* Que indiscutiblemente esta figura requiere de un tratamiento cuidadoso y en esa medida solo debe ser el legislador quien la apruebe.

En los resultados del estudio: *la cuantificación es siempre en este ámbito un terreno resbaladizo por su naturaleza y porque ni es plausible aspirar a reducirla en su totalidad ni todas las actividades que no tributan seguirían existiendo con tributación. De un tamaño de evasión total de unos 80.000M€ anuales (más del 70% correspondiente a grandes fortunas, corporaciones empresariales y grandes empresas), si multiplicamos por los cuatro años de prescripción de la deuda fiscal la cantidad puede ser estratosférica. Sin duda, la cantidad que podríamos aspirar a recaudar sería una cifra superior a los recortes en sanidad y educación que el Gobierno del PP ha aprobado y quiere concretar en los próximos meses y años⁴.*

² República Dominicana. Sentencia Núm. 0030-03-2019-SS-EN-00211. 09 de Julio de 2019. Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo. Pág.5.

³ TROYA JARAMILLO, José Vicente. *Estudios de Derecho Tributarios*. Serie de Estudios Jurídicos. Volumen I. Corporación Editora Nacional. Quito, Ecuador. 1984. Pág. 26. Citado por: HENRIQUEZ TAVAREZ. Mirelly D. La Prescripción en República Dominicana. Tesis (Licenciatura en Derecho). Pág. 21

⁴ SAURA GARCIA. Pedro. *Una Nueva Arquitectura Fiscal: Eficiencia Y Equidad*. Pág. 132. Disponible en: [Dialnethttps://dialnet.unirioja.es](https://dialnet.unirioja.es/).

3. Definición de términos básicos⁵.

- a. *Administración Tributaria: Organismo público o entidad facultada para la administración de los tributos establecidos por el Código Tributario y las demás leyes que establecen impuestos o tasas y sus reglamentos. Está conformada por la Dirección General de Impuestos Internos.*
- b. *Base Imponible. Valor sobre el cual se calcula el monto de impuesto a cancelar al Estado por parte del sujeto pasivo, luego de multiplicarlo por el gravamen correspondiente a cada impuesto, conforme lo determina la norma legal respectiva.*
- c. *Caducidad: la caducidad es la pérdida de todos los derechos procesales, a causa de la inactividad de las partes, inactividad total y bilateral, y opera una vez que transcurre determinado plazo que la ley señala.*
- d. *Cobro: es el procedimiento a través del cual exigimos administrativa o judicialmente a los obligados al pago, de acuerdo con la ley, los valores adeudados que consten en títulos claros, expresos y exigibles.*
- e. *Contribuyente: Persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos.*
- f. *Crédito Fiscal: Es el derecho del Estado a exigir y recibir las contribuciones de los ciudadanos obligados al pago, de acuerdo con la ley, se origina por la ocurrencia del hecho imponible.*
- g. *Determinación: la Administración Tributaria, investiga, fiscaliza, revisa, liquida, modifica y sanciona frente a los valores autodeterminados por los obligados a contribuir, e igualmente liquida lo correspondiente a quienes teniendo el deber de declarar no presentan su denuncia, dentro de los términos de ley.*

⁵ Enciclopedia Jurídica 2020. España. Base de Datos en línea. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/contribuyente/contribuyente.htm>.

- h. Deberes Formales. Conjunto de obligaciones que tiene que cumplir el contribuyente, su responsable y terceros dentro de la relación jurídico-tributaria que mantienen con el sujeto activo; cuya inobservancia es sancionada.*
- i. Disputa: implica la oportunidad legal para que el contribuyente o responsable contra quien se profieren las modificaciones, liquidaciones, sanciones, es decir, los actos administrativos que le implican mayores valores, pueda impugnarlos o discutirlos dentro de la vía administrativa, lo que no es óbice para que pueda igualmente impugnarlos en la vía contenciosa, es decir ante los Tribunales Administrativos, una vez el fallo de la Administración Tributaria, en esta etapa, le sea adverso total o parcialmente.*
- j. Elusión fiscal: Comportamiento del obligado tributario con el fin de evitar o reducir el pago de un impuesto sin incurrir en una infracción tributaria, consistente en no realizar el hecho imponible, eludiéndolo o por medio de comportamientos previstos expresamente en la ley.*
- k. Potestad Tributaria: Es la facultad o posibilidad de establecer y regular tributos (tasas, contribuciones o impuestos), para establecer tributos corresponde sólo al Estado, mediante ley.*
- l. Plazos: Periodo de tiempo dentro del cual puede tener vida un derecho o ser ejercitado.*
- m. Recaudación: Es la realización o cobro de los créditos y derechos que constituyen el haber del Estado y otras entidades públicas a través de los órganos administrativos que tienen atribuida la gestión recaudatoria.*
- n. Responsable: persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este.*

HIPOTESIS

Dado a que no existe un reglamento o una norma de aplicación relativa a esta figura jurídica, comprobaremos la posibilidad de eficientizar la recaudación a través de la actualización u modificaciones de las legislaciones actuales en materia tributaria.

Creemos que con la implementación de la declaratoria de incobrabilidad en la Republica Dominicana se eficientizarían los recursos que se invierten y los que se esperan recuperar, ya que actualmente se presentan pérdidas significativas tanto por la implementación de recursos del Estado para la cobrabilidad de la deuda tributaria, como por su extinción por invocación de la prescripción de esta.

OBJETIVOS

- **General:**

Esclareciendo que con estas modalidades no se buscar crear una cultura de incumplimiento por parte de los contribuyentes, sino todo lo contrario, el objetivo general de investigación es precisamente analizar la figura de la prescripción desde una perspectiva imparcial en beneficio tanto del administrado, como de la administración tributaria conforme al derecho comparado con el objetivo de formular soluciones a futuro abriéndonos a conocer planteamientos que estén siendo implementados por otras naciones.

- **Específicos:**

- Estudiar las implicaciones jurídicas que presenta la prescripción tributaria en la Republica Dominicana;
- Nos proponemos responder si la prescripción inhabilita la exigibilidad de la deuda, más no extingue la obligación tributaria.
- Examinar las peculiaridades del momento en el que inicia el computo de la prescripción, si tuviese el mismo tratamiento tanto frente a un contribuyente que autodetermina el hecho generador conforme al artículo 328 del CT, como frente a uno que incumplió conforme al artículo 50 del CT.
- Plantear conforme al derecho comparado cual sería el plazo razonable para la Prescripción Tributaria, ya que, en la República Dominicana es el más reducido en comparación a los diferentes países de Latino América.
- Desarrollar el marco normativo de la exigibilidad de los créditos tributarios como función recaudatoria del Estado.

- Presentar los diferentes argumentos sobre la necesidad de una actualización en las practicas tributarias referentes a mecanismos que potencialicen la recaudación.
- Nos proponemos responder a las implicaciones de la prescripción o declaratoria de incobrabilidad como modalidades de extinción de las deudas tributarias, para dar un manejo gerencial a la cartera incobrable, y si esta pudiera ser declaradas de oficio.
- Comparar legislaciones internacionales de importancia como Panamá, Costa Rica y España, con la actual en República Dominicana y determinar la eficacia de dichas Normas Internas en la actualidad.
- Concluir acerca de las implicaciones procesales con respecto a efectos -negativos y positivos que puede traer para la AT la inclusión de una norma de declaratoria de incobrabilidad de la deuda como función de depuración y una forma de extinción de la obligación tributaria.

METODOLOGÍA.

1. Tipo de investigación.

En esta investigación, utilizaremos el método cualitativo, centrándonos en la recolección de estudios y análisis de datos ya existentes, acerca de problemáticas básicas que han sido estudiadas y resoluciones posibles que han sido implementadas.

Nos proponemos tal como expone Sampieri: *“la investigación cualitativa proporciona profundidad a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalles y experiencias únicas. También aporta un punto de vista “fresco, natural y holístico” de los fenómenos, así como flexibilidad”*⁶

2. Métodos.

Con la finalidad de tratar los objetivos tanto generales como específicos y desarrollar una mejor apreciación de la investigación, se hace necesario partir fundamentalmente del proceso inductivo, donde exploraremos libros, análisis, jurisprudencia y legislaciones entre otros materiales existentes, que nos permitan recopilar datos relevantes que brinden una respuesta a nuestras interrogantes referentes al tema objeto de estudio, además, estaremos implementando el método comparativo, el cual es esencial para desarrollar 2 puntos esenciales de nuestra investigación centrándonos en uno o más países de Latinoamérica y uno de Europa.⁷

⁶ HERNANDEZ SAMPIERI, R., FERNANDEZ COLLADO, C., y BAPTISTA, Lucio. *Metodología de la Investigación*. McGraw-Hill. México 2006. 4ta edición. ISBN: 970-10-5753-8. Pág. 26. Disponible en línea: https://investigar1.files.wordpress.com/2010/05/1033525612-mtis_sampieri_unidad_1-1.pdf.

⁷RUS ARIAS, Enrique. Define el método comparativo como: *es una forma de generar o refutar teorías e hipótesis que utiliza comparaciones basadas en procedimientos análogos a los del método científico*. 20 de agosto, 2020). *Método comparativo*. Economipedia.com. Disponible en línea: <https://economipedia.com/definiciones/metodo-comparativo.html>.

**“LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y LA EFICIENCIA
RECAUDATORIA EN LA REPÚBLICA DOMINICANA” ESTUDIO A LA
LUZ DEL DERECHO COMPARADO.**

CAPÍTULO I.- Generalidades de la Obligación Tributaria

- 1.1. Origen de las Obligaciones Tributarias Firmes
 - 1.1.1. Elementos Esenciales de los Tributos
 - 1.1.2. Deudas Tributarias Firmes
 - 1.1.3. Facultad de la Administración Tributaria
 - 1.1.4. Principios del Procesales de la Administración Tributaria
- 1.2. Exigibilidad de la Obligación Tributaria
 - 1.2.1. Acción de Cobro
 - 1.2.2. Etapas de la Cobranza
 - 1.2.3. Cobro Persuasivo
 - 1.2.4. Cobro Coactivo
- 1.3. Modos de Extinción de la Obligación Tributaria en República Dominicana.
 - 1.3.1. Modos de Extinción de la Obligación Tributaria en América Latina
 - 1.3.2. Condonación o Remisión
 - 1.3.3. Caducidad
 - 1.3.4. Diferencias entre Caducidad y Prescripción

CAPÍTULO II.- La Prescripción de la Obligación Tributaria

- 2.1. Generalidades de la Prescripción
 - 2.1.1. Naturaleza Jurídica la Prescripción Tributaria
 - 2.1.2. Tipos de Prescripción
 - 2.1.3. Prescripción Adquisitiva
 - 2.1.4. Prescripción Extintiva
- 2.2. Prescripción Tributaria en la República Dominicana
 - 2.2.1. Plazos de la Prescripción Tributaria
 - 2.2.2. Invocación de la Prescripción
 - 2.2.3. Interrupción de la Prescripción
 - 2.2.4. Suspensión de la Prescripción
- 2.3. Plazo de la Prescripción Tributaria en Países Miembros del CIAT.

CAPÍTULO III.- Situación actual de la Prescripción y la Eficiencia Recaudatoria.

- 3.1. Segmentación de la Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes
 - 3.1.1. Cartera Gestionable
 - 3.1.2. Cartera de Difícil Gestión
 - 3.1.2. Cartera Inactiva
- 3.2. Declaratoria de Incobrabilidad
 - 3.2.1. Condiciones para la incobrabilidad
 - 3.2.2. Etapa Extintiva de la incobrabilidad
- 3.3. Modalidades de declaratoria de Prescripción
 - 3.3.1. De Oficio
 - 3.3.2. A Solicitud del Sujeto Pasivo

INTRODUCCIÓN

Por medio de este proyecto final, realizaremos un estudio de **“La Prescripción Tributaria y la Eficiencia Recaudatoria en la República Dominicana”**. Siendo estas dos figuras vinculadas entre sí, el abordarlas desde una perspectiva crítica resulta para nosotros apasionante. En ellas se ven envueltas problemáticas a las cuales múltiples doctrinarios y expertos en la materia ha arrojado luz con criterios concretos en beneficio tanto del administrado como de la administración tributaria o autoridad fiscal.

En la República Dominicana, la figura de la Prescripción Tributaria es poco conocida por parte de los contribuyentes y atípicamente tratada por nuestros profesionales en la materia, por ello, decidimos abordar nuestra investigación desde un ámbito del derecho comparado; donde quizás los sistemas tributarios no sean perfectos o no presenten algunas, para no decir todas las problemáticas que presentamos; Sin embargo, podemos identificar y repetir en nuestro país las acciones que van encaminadas a la eficiencia recaudatoria.

La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria sustantiva, y las obligaciones formales de hacer o no hacer. Una vez extinguidas las obligaciones, no se pueden ejercer las acciones del fisco persiguiendo el cumplimiento de estas. Por lo que para ello nos proponemos analizar el impacto de la prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria; estudiar la normativa local e internacional, que proponen la aplicación de la remisión y declaratoria de incobrabilidad como un mecanismo interno u administrativo que potencialice los recursos de la administración tributaria y eficiente la recaudación. Toda vez que puede ser formuladas soluciones a futuro abriéndonos a conocer planteamientos que estén siendo implementados por otras naciones, que entienden como bueno y válido aplicar políticas que depuren las carteras de casos que la estén abultando, luego ser agotadas todas las vías legales administrativas como judiciales para el cobro de la deuda.

El Capítulo I contiene las generalidades de la obligación tributaria, desde su nacimiento hasta los modos de extinción de esta. Esto en virtud de que sin la obligación Tributaria no existe acción de cobro y muchos menos, operaría la prescripción tributaria, la relación jurídico-tributaria o vínculo entre los sujetos de la obligación tributaria, los elementos esenciales que la conforman, la deuda tributaria destacando que, la misma es el resultado del crédito tributario no extinto por medio del pago en el plazo legal de su vencimiento; las facultades y principios constitucionales que rigen nuestro sistema tributario. Por otro lado, estudiaremos el derecho que posee la Administración Tributaria de perseguir la deuda tributaria, las etapas por la que transcurre dicha deuda y por último los modos de extinción de la obligación tributaria.

El Capítulo II reúne todas las generalidades de la prescripción tanto en el aspecto civil como en el objeto de estudio, estudiaremos los tipos de prescripción, y su funcionalidad; abordaremos de manera amplia y específica la prescripción tributaria conforme al ordenamiento jurídico de la República Dominicana para luego hacer un estudio comparado con las legislaciones de 6 países miembros del Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.

Mientras que el tercero y último, ya teniendo un fundamento de los conceptos y características específicas de las figuras jurídicas de nuestro tema, por medio de este capítulo desarrollaremos todo lo que es propiamente de la problemática y situación actual que presentan la gran mayoría de las administraciones tributarias de América Latina, entre ellas República Dominicana, acerca de los déficits por los altos costos de la gestión de la cobranza, así como las grandes pérdidas producto de las prescripciones ante la inactividad de la administración frente a las mismas. En este también estableceremos algunos criterios acerca de extinción de la obligación tributaria, donde la deuda no se extingue por haber sido declarada incobrable, sino que, es una especie de archivo temporal a los fines de eficientizar la recaudación, concentrar las horas a invertir en los casos de mayor probabilidad de recaudo, pudiendo ser rehabilitada. Sin embargo, la misma puede ser extinta por medio de la prescripción de oficio conforme aplique, de acuerdo con las normas y reglamentos vigentes.

“La Prescripción Tributaria y la Eficiencia Recaudatoria en la República Dominicana”

CAPÍTULO I.-

Generalidades de la Obligación Tributaria

Todo Estado de derecho, encuentra su fundamento en un conjunto de deberes y obligaciones que trazan los límites y parámetros para una vida en sociedad; siendo ésta la verdadera esencia de las leyes que emanan desde nuestros órganos legislativos, hay que reconocer, que toda norma de derecho entraña una obligación de acatar lo que en ella se dispone, sea una obligación de dar, de hacer o de no hacer, con la finalidad de regularizar desde las relaciones básicas de interés, como la relación jurídico-tributaria, por medio de la cual emana la obligación tributaria.

Es indiscutible el papel fundamental que posee el Estado (sujeto activo), el cual, por medio de establecimiento de un ordenamiento jurídico, regido por las legislaciones que regulan la materia y por los principios constitucionales, se permita obtener del sujeto pasivo (contribuyente), los recursos económicos necesarios para el financiamiento de las políticas de gastos públicos del Estado; esto es, llevar a cabo los objetivos fundamentales señalados por nuestra constitución, en línea de afrontar las necesidades publicas cuya satisfacción no es posible lograr sin los tributos, tales como: construir una sociedad libre, justa y solidaria, garantizando el desarrollo nacional, reducir las desigualdades sociales, en conclusión, promover el bien estar colectivo, y todo eso mediante el cumplimiento del pago se sus contribuciones.

En tal sentido, antes de adentrarnos al tema que nos ocupa y la esencia de este trabajo de investigación, se hace necesario no solo comprender la generalidad de las obligaciones, sino más bien, el significado de la relación jurídico-tributaria, de la cual emana la obligación tributaria en todas sus partes, en aras de asentar las bases del nacimiento de esta figura jurídica, y poder adentrarnos así, tanto

en la exigibilidad de una manera efectiva, como en los aspectos extintivos de la obligación tributaria como es la prescripción.

La relación jurídico-tributaria tiene un carácter complejo, al derivarse distintos tipos de relaciones jurídicas que, en su conjunto hacen nacer la obligación de pagar un tributo.

En ese mismo tenor, HERNANDO SIERRA MEJIA, define la relación jurídico-tributaria como *la vinculación específica que se establece entre el Estado y el contribuyente cuando se realiza el hecho gravable, genera obligaciones formales y materiales y tiene por objeto la cuantificación, discusión y cumplimiento de una prestación de dar a título de impuesto*. Destacando así, la complejidad de la relación, y explicando las fases que se evidencia en la misma, como el cumplimiento de los deberes formales, la autoliquidación de los impuestos, y por último el pago. Mientras que, DINO JARACH, explica que estamos frente a una relación ex – lege, por medio de la cual *una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la Ley*.⁸

Para el doctrinario ROSS, la obligación tributaria tiene como fuente y origen la ley y conserva su naturaleza del vínculo de carácter personal entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, con la finalidad de prestación de un tributo y surge en cuanto ocurre el hecho generador de ella⁹. Definición a la que el también doctrinario BARNICHTA se adhiere y añade la obligación tributaria *constituye esa obligación de dar, pagarle al Estado o sujeto activo los tributos que se deben y que, dependiendo del tributo y la legislación de cada país, que dicho pago podrá ser percibido dinero o especie*.

⁸ Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Curso sobre Cobranza. 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Año 2019. ISBN- 978-9962-647-87-4. Págs. 13 y 14.

⁹ ROSS BRAVO, Dr. Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Tercera Edición. República Dominicana: CAPGEFI, 2012. ISBN: 978-9945-8566-3-7. Pág. 200.

Del análisis de estas definiciones, podemos decir que la obligación tributaria nace del vínculo de carácter personal entre el Estado y el contribuyente, siendo este último el obligado a realizar el supuesto previsto en la norma tributaria a favor del primero, que, diferenciado del derecho común, esta obligación se materializa por el hecho generador previsto y fijado por Ley, no basado en la voluntad de las partes. Siendo el Estado, representado en un ente público llamado la administración tributaria quien es titular de la pretensión y/o acreedor de la obligación tributaria; y el contribuyente o responsable, el obligado a pagar la obligación tributaria derivada del presupuesto de hecho.

Acerca de otras fuentes relativas a la obligación tributaria, no podemos dejar de mencionar la manera en que el Modelo de Código Tributario CIAT lo describe. Reconociendo la relación jurídico-tributaria como el *conjunto de obligaciones y deberes, derecho y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y las obligaciones tributarias*¹⁰ que emanan de la misma. Definición que propone ha grosso modo destacar que la aplicación de las normas jurídicas tributarias da lugar a una pluralidad de vínculos y relaciones de las que emanan deberes y obligaciones recíprocas entre dichos sujetos, aunque solo se mencione la obligación que tiene una persona física o jurídica, contribuyente o responsable del pago del tributo debido al Estado o sujeto activo.

Por su parte, el Modelo del Código Tributario del CIAT, también expone con basta claridad en su artículo 20, que de la relación jurídico-tributaria que hemos expuesto con anterioridad, se derivan las obligaciones tributarias materiales, sustantivas y formales tanto para el Estado como para los obligados tributarios. Diversificando que las obligaciones materiales poseen un carácter principal “**de dar**”, tales como: el pago del tributo sea pagos a cuentas o anticipados, y de retener o percibir contenido económico. Concerniente a las obligaciones sustantivas de los obligados tributarios, *se funda en el deber de contribuir con los gastos del Estado que es exigible a los ciudadanos*; mientras que las obligaciones formales, *se fundamentan en el deber de coadyuvar de buena fe con la administración tributaria en la correcta determinación de las*

¹⁰ Modelo de Código Tributario del CIAT. *Un Enfoque Basado en la experiencia Iberoamericana*. Ciudad de Panamá, Panamá. Mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2. Pág. 49.

*obligaciones tributarias sustantivas*¹¹. Las obligaciones formales son complementarias de las obligaciones materiales, y poseen una configuración de obligación tanto de “**hacer**”, cuando se realizan acciones como: *la presentación de los libros o registros contables, las declaraciones determinativas o informativas*; como de “**No hacer**”, no obstaculizando la actuación de la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización y en general.

Sobre el particular, el catedrático ROSS, establece que las obligaciones formales, no forman parte de la obligación tributaria sustantiva a no basarse en el dar y/o pagar, sino, consistentes en acciones, tolerancias u omisiones que tienden a facilitar el control, garantía y debido cumplimiento de ella. A su vez, posee el mismo criterio respecto de la obligación de pagar las sanciones pecuniarias, al no asimilar la sanción como un tributo, sino como la representación por la infracción cometida¹².

Algunos aspectos por destacar, que llaman nuestra atención, es que, al referirse a la pluralidad de obligaciones que se derivan de la relación jurídico-tributaria, está describiendo a las obligaciones tributarias formales y materiales o sustantivas, que, aunque se enfatice la participación del contribuyente, ambos el Estado – Contribuyente contraen deberes y obligaciones de esta naturaleza, ejemplo, El sujeto pasivo tiene la obligación de presentar las declaraciones que dan lugar al hecho generador y de pagar los tributos resultantes de dicha acción; mientras que para el sujeto activo (Estado) tiene la obligación frente al sujeto pasivo, en términos formales dar cumplimiento a la carta de derechos de los contribuyentes, y materiales, devolviendo los pagos indebidos recibidos u obligación de pagar intereses por demora en la devolución, así como la obligación de requerir en tiempo hábil los tributos debidos por el contribuyente; existiendo además, obligaciones formales exigibles a terceros ajenos a la relación jurídica-tributaria antes mencionada.

¹¹ Modelo de Código Tributario del CIAT. Iden.

¹² ROSS BRAVO, Dr. Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. Ob. Cit., p. 202

1.1. Origen de las Obligaciones Tributarias

En términos generales, la obligación tributaria emana de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, se origina de la realización del hecho generador o presupuesto de hecho establecido por la Ley; Messineo define al hecho jurídico que origina la obligación, como: *el acto o situación jurídicos de la que trae su origen la relación obligatoria*¹³.

A diferencia de los códigos que rigen la materia de otros países de América Latina, BARNICHTA, expone que el Código Tributario Dominicano trata en todas sus partes aspectos de esta figura jurídica debido a su carácter esencial, más no define la obligación tributaria como tal, y asegura que sin la existencia de la obligación tributaria los tributos serían una simple figura decorativa, ya que, sin obligación tributaria, no hay tributación y viceversa.¹⁴

ROSS sostiene que la única fuente de toda obligación es la ley, dado que cuando los contratantes originan una obligación es porque el legislador expresamente los ha facultado para hacerlo y reconocer valor jurídico al acuerdo de voluntades; respecto de la materia que nos ocupa, la Ley es la fuente exclusiva que delimita un hecho presunto o concreto, incluyendo la determinación de los elementos objetivos, subjetivos, espacial y temporal, cuya verificación o materialización, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, las obligaciones tributarias categorizadas como firmes que facultan a la administración a perseguir el cobro de estas, es decir, las obligaciones que la administración tributaria gestiona para su recuperación, a través del departamento de cobro coactivo.

Resulta oportuno precisar, que las **obligaciones tributarias firmes**, se alimenta de múltiples orígenes o fuentes, ya que, pueden provenir de la ejecución de las facultades que el Código Tributario otorga al ente recaudador, como el resultado de la aplicación de los sistemas de determinación de la obligación

¹³ ROSS BRAVO, Dr. Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Ob. Cit., p. 25

¹⁴ BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho Tributario*. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. 1era Edición, 2011, Editora Centenario. ISBN: 978-9945-481-01-3. Pág. 295.

tributaria previstos en nuestro país, como producto de la decisión por los órganos de justicia competentes.

1.1.1. Elementos Esenciales de los Tributos

Recopilando algunos conceptos descritos con anterioridad el tributo es todo pago obligatorio al Estado por parte del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación. A lo que respecta los elementos que componen el impuesto, entre ellos se encuentran:

- ✓ Una materia imponible, siendo este el acto o actividad que se encuentra gravada por ley;
- ✓ Un hecho generador, el cual, con su materialización hace nacer la obligación tributaria;
- ✓ Una base imponible, que se refiere a la base sobre la cual se determina cuantitativamente el impuesto a pagar;
- ✓ Una tasa o alícuota;
- ✓ y los sujetos del tributo tratándose de la relación que deviene entre el sujeto activo (quien recibe) y el sujeto pasivo (el responsable del pago de la obligación tributaria).

1.1.2. Deudas Tributarias Firmes

Por otro lado, algo que nos ocupa, no es solo conocer que la obligación tributaria nace cuando se produce los supuestos legales hipotéticos tributarios, sino también, destacar que, si la misma no se extingue con el pago en el plazo legal de su vencimiento, surge lo que llamamos **deuda tributaria**. En este orden, la prestación del deudor tributario es pagar su obligación tributaria y el objeto de ésta, no es otro que el deudor pague, y en los casos de incumplimiento, la Administración Tributaria está facultada para exigir el pago de manera persuasiva y/o forzada, sea mediante el proceso administrativo coactivo, o por el proceso judicial o mixto.

Sabiendo que los tributos son las prestaciones pecuniarias y obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado y exigidas por la Administración Pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule el deber de contribuir. Asimismo, las deudas tributarias, son ese monto de los tributos pendientes de pago, reconocidos o liquidados por el propio contribuyente, o bien los determinados por la administración, una vez se hayan agotado los diversos pasos como: reclamación, impugnación, reconsideración, revisión, apelación, entre otros contemplados en la legislación. De manera que, la deuda tributaria se considera una obligación firme, líquida y exigible por el fisco, cuando ha sido reconocida y liquidada por el contribuyente o en su defecto, determinada por la autoridad competente de forma definitiva.

Habiendo definido de manera concisa lo que es la deuda tributaria, podríamos indicar, que no constituye una deuda tributaria, aunque se presume un monto al que potencialmente el fisco tendría derecho, los que no se hayan materializado debido a la infracción e inoperancia de los obligados. Vemos con regularidad, contribuyentes que se encuentran omisos de manera total o parcial en el cumplimiento de su deber formal de presentar las declaraciones con los hechos gravados y/o los que informan solamente una parte de ellos, de la misma manera, el permanecer en la informalidad eludiendo su deber de inscripción afectando así los ingresos del Estado.

Conforme al estudio realizado RAPOPORT, para el Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, expone que cada vez son más los países de América Latina que pone en práctica la modalidad de permitir que impuestos que han sido debidamente informados por el contribuyente, o determinados por la administración con carácter de deudas firmes, no sean ingresados en los plazos legales, sino que simultáneamente con el vencimiento o previamente a él, el administrador recibe una solicitud individual de prórroga de tales plazos, a fin de que se autorice el ingreso de lo adeudado en un pago único, pero en un término mayor, o bien mediante el fraccionamiento de los pagos en cuotas periódicas. En estos casos, estrictamente desde una perspectiva legal y partiendo de lo antedicho, si la administración en uso de sus

facultades legales admite las pretensiones de los contribuyentes, dichos tributos fuera del plazo común establecido no constituyen una deuda tributaria¹⁵.

Lo citado en el párrafo anterior guarda relación particularmente con el objeto de nuestra investigación, ya que, nos llevará a establecer de una manera concisa las facultades de la administración tributaria frente a todos estos escenarios con la finalidad de concentrar mayores esfuerzos, en el cobro oportuno de estos tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales, así como los intereses, recargos y otras obligaciones accesorias como las sanciones o multas, dentro de los plazos legales, una vez estas sean exigibles por la vías persuasivas como coactivas, evitando que estas sean extintas en razón de la alegada caducidad y/o prescripción de la acción del fisco para cobrarla como veremos en lo adelante.

1.1.3. Facultad de la Administración Tributaria

La función principal de la administración es conseguir el ingreso oportuno de los tributos, es por este motivo que la Ley inviste de facultades concretas para estos fines frente a los contribuyentes, entre ellas encontramos el artículo 32 del Código Tributario Dominicano que establece que¹⁶:

La Administración Tributaria, para el cumplimiento de sus fines, estará investida de las siguientes facultades:

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

¹⁵ RAPOPORT, Manuel. *El Cobro de la Deuda Tributaria: Políticas y Problemas Administrativos*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT. Pág. 116. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1968/Espanol/Asam2_Argentina1968_rapoport_oea.pdf.

¹⁶ República Dominicana. Ley 11-92. Código Tributario Dominicano. Artículo 32.

Cada una de estas facultades se encuentran desarrolladas y reguladas por los artículos 34 al 46 de este Código a continuación, analizaremos de manera concisa cada una de ellas.

Iniciando con el artículo 34 de la Ley 11-92, que versa acerca de la **Facultad Normativa**, como aquella que goza la Administración Tributaria para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos (..); especificando que dichas normas de carácter general dictadas por la Administración Tributaria deberán ajustarse a lo instituido por las leyes y la constitución de la República y tendrán un carácter obligatorio respecto de los contribuyentes, responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias y terceros, así como para los órganos internos de la Administración Tributaria; buscando regular los procedimientos para la buena administración y recaudación de los tributos.

De manera enunciativa, la segunda se refiere a la **Facultad de Inspección y Fiscalización** por medio de la cual la Administración examina, investiga y fiscaliza el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario y las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.

Acerca de la **Facultad de determinación**, nos permitimos citar la definición que le otorga VILLEGAS: *Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda*¹⁷. En otras palabras, la determinación refleja el hecho generador de la obligación tributaria, la precisión de la deuda en cantidad liquidada y el sujeto obligado a su pago, siendo por autoliquidación o determinada por la autoridad fiscal, proyectando las sumas de los impuestos u otras contribuciones a pagar por parte del contribuyente que ha incumplido con su obligación de autodeterminación.

¹⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ta Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires 2001. Pág. 329. Disponible en línea: https://www.academia.edu/26285923/Villegas_Hector_Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario?auto=download.

La determinación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia o materialización del hecho generador y en consecuencia se define el monto de la obligación para la extinción, exención o inexigibilidad de esta. Así la define la Magistrada y actual Subdirectora Jurídica de la Dirección General de Impuestos Internos Yorlin Vásquez.

A su vez, hace referencia al Tribunal Constitucional, que aunque su postura es contraria, la misma sostiene que *la obligación tributaria en República Dominicana, atendiendo a sus sujetos, se establece principalmente mediante autodeterminación dispuesto en artículo 328 y siguientes del Código Tributario Dominicano, que el sujeto pasivo es quien debe indicar el modo y plazo establecidos por la ley por medio de sus declaraciones que ha ocurrido el hecho generador de determinado impuesto y el cual sería entonces el monto para pagar si es que lo hubiere. Así el sistema de recaudación descansaría en la buena fe de las declaraciones del contribuyente base por la cual el legislador estableció el artículo 50 inciso h del CT. (Obligatoriedad de un envío como un deber formal) a pena de multas por incumplimiento¹⁸.*

Ante el incumplimiento total, (omisiones), o la presentación con inconsistencias, irregularidades o falsedad, la Administración mediante el procedimiento oficioso de lugar determinará la obligación tributaria, indicando y exigiendo el monto correcto del impuesto a liquidar; cuestión que hará basada en su facultad de fiscalización y determinación sobre la base de los artículos 45, 50, 56, 64, 282, 312, 333 del Código Tributario.

Por su parte, GIULIANI FONROUGE, define la **Facultad Sancionadora** como aquella que se ejerce ante *la violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse de la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la*

¹⁸ VASQUEZ CASTRO, Yorlin L. *Perjurio, falsedad e inexactitud en las declaraciones impositivas: ¿cuál es el instituto jurídico que suspende la prescripción de la obligación tributaria*. En Gaceta Judicial. Publicado en fecha 04 de Enero de 2018. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:DO/prescripci%C3%B3n+tributaria/WW/vid/839612229>

*administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño*¹⁹. En resumidas cuentas, es la facultad de velar por el cumplimiento de las normas del debido proceso a las que esta sujeto el contribuyente y ante su incumplimiento por infracciones tributarias, delitos tributarios, así como faltas reglamentarias aplicara las sanciones que el Código Tributario y sus reglamentos establecen, entre las cuales se encuentra la sanción de carácter pecuniario o conocida como multa, mediante resolución escrita debidamente motivada, impugnabile por vía administrativa o jurisdiccional.

En concreto, las facultades de la Administración Tributaria se resumen en la autoridad que ejerce la misma para la creación de las normas para la aplicación de la ley, la fiscalización de los procesos realizados por los sujetos pasivos, la determinación de la obligación tributaria y no menos importante la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos. A su vez, pudimos ubicar en el artículo 71 Código Tributario de Ecuador (2005) la **Facultad de Recaudadora**, la cual implica tanto la fase de pago voluntaria por parte del contribuyente o agentes de retención; como la forzosa por medio de acción de cobro.

Profundizamos un poco más en la Facultad Recaudadora, debido a que la recaudación de los tributos es una de las actividades claves de la administración tributaria, siendo ésta la última etapa que se encarga del cumplimiento voluntario (en el mejor de los casos) y/o forzoso del pago de impuesto, interés y multas del contribuyente o responsable, el cobro puede efectuarse por agentes de retención o percepción. Precisando entender la figura del agente de retención como las personas naturales o jurídicas, de acuerdo con la actividad función o empleo que este en posibilidad de retener tributos por la disposición reglamentaria u orden administrativa, siendo también agentes de retención los herederos y los agentes de percepción. La explicación acerca de

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero. Actualizada por Susana Camila Navarro y Rubén Oscar Asorey*. Volumen II, 9na Edición. La Ley S.A.E. Buenos Aires 2015. ISBN: 987-03-0331-5. Pág. 539.

los agentes de retención, la hacemos debido a la problemática que surgen respecto de la calidad en la invocación de la prescripción y los vacíos legislativos que existen al respecto²⁰.

En definitiva, todas estas facultades permiten la creación de obligaciones que pudieran llegar a la ejecución a través del cobro persuasivo e incluso coactivo; a esos fines, me gustaría mencionar emiten órdenes de cobro que viabilizan esta última facultad; mientras que la facultad faltante se convierte en apoyo del cobro, permitiendo que se emitan circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

1.1.4. Principios Procesales de la Administración Tributaria

Para hablar de los Principios procesales de la Administración Tributaria, antes, es preciso establecer de forma breve la importancia de los principios en general y el rol que juegan cada uno de los preceptos constitucionales en protección de los derechos que la misma nos confiere de manera igualitaria para todos.

Los principios son ejes fundamentales o visiones generales del deber ser, que sirven para la elaboración de las legislaciones y también como guía para la práctica judicial y de la vida en sociedad. Su aplicación siempre dependerá del caso en concreto, la orientación y el sentido que se les dé; en tanto que, su importancia radica en que estos aseguran una adecuada imagen del sistema o disciplina jurídica, otorgándole identidad, y al efecto se caracterizan por tener rango constitucional, carácter normativo, positivo, ser absolutos e independientes al momento de ser aplicados.

²⁰ CUENCA MINTA, Nancy Rocío. *Importancia de la Facultad Recaudadora en la Gestión de la Administración Tributaria*. Machala 2018. Tesis de Grado Carrera de Contabilidad y Auditoría. UTMACH. Pág. 19.

Los principios se encuentran establecidos en la Constitución de la República, normativas nacionales, así como los Convenios e instrumentos internacionales, de los cuales nuestro país es signatario, aterrizándolo a nuestro campo de estudio, el régimen tributario está basado en los principios de *legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas*²¹, entre otros, siendo nuestro objeto aquellos que limitan la potestad que tiene el Estado para establecer tributos, tales como: *la capacidad contributiva o capacidad económica que tiene una persona para pagar tributos, la finalidad de los tributos, el principio de legalidad* y las atribuciones exclusiva del Congreso Nacional para establecerlos, la irretroactividad de la Ley y la no expropiación o no confiscación²².

Brevemente y de manera simplificada explicaremos en qué consisten algunos principios tributarios generales antes mencionados, para desarrollar ampliamente algunos principios específicos atinados a nuestro objeto de estudio, a saber: Principio de capacidad contributiva, para poder aportar, basados en el principio de solidaridad, debe tener capacidad económica para poder aportar, verificando las riquezas adquiridas y la imposición al consumo, este principio se vincula con el Principio de progresividad, el cual consiste en que la carga será mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente; Principio de justicia, ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo con la capacidad tributaria, para tributar, de cada persona; Principio de igualdad y equidad, que todos somos iguales ante la Ley, pero este podría ser conocido como el principio de la “desigualdad contributiva”, por tratar de que los que tengan mayor capacidad de aportación tributaria, aporten proporcionalmente respecto de sus ingresos.

Siendo específicos, iniciaremos con el principio de legalidad, el cual está previsto en la Constitución Dominicana en el artículo 40 numeral 15, cuando versa que, “*A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni*

²¹ Constitución de la República Dominicana. Gaceta Oficial No. 10805, de fecha 10 de julio de 2015. Artículo 243.

²² BARNICHTA GEARA, Edgar. Derecho Tributario. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. Ob. Cit. Pág. 49.

impedírsele lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos: sólo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica". En armonía con el artículo 93 Inciso a) de la Constitución de la República Dominicana que versa lo siguiente: – *"Atribuciones. El Congreso Nacional legisla y fiscaliza en representación del pueblo, le corresponden en consecuencia: Atribuciones generales en materia legislativa: a. Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión"*²³.

En otras palabras, este principio busca regular que el Estado no imponga cargas económicas sin límites sobre los sujetos u administrados, que, si bien es cierto, en que a nadie se le puede exigir u obligar a realizar algo que no está previsto por la ley, no menos cierto es, que el Congreso está facultado para crear tributos o cargas económicas a los ciudadanos, siendo los tributos la manifestación del poder que representa los ciudadanos y que se exterioriza por medio de la ley como aspecto formal del principio de legalidad de los tributos; se hace necesario que en su ejercicio se establezcan claramente los tributos y textos regulatorios de recaudación e inversión de manera igualitaria para todos.

El principio de legalidad es donde según las normas tributarias nacen aquellas obligaciones tributarias, se determinan los sujetos, y el monto según la obligación. Por su parte, el maestro V. RODRIGUEZ, en su análisis a la Sentencia TC/0045/2012, dictada por el Tribunal Constitucional de la República Dominicana, en fecha 21 de septiembre del 2012, cita el artículo 7 del Modelo del Código Tributario para América²⁴ el cual versa que *"sólo a través de la ley puede: Crear, modificar, o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota o tasa del tributo, la base de su cálculo o base imponible e indicar el sujeto; una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones; establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos*

²³ Constitución de la Republica Dominicana. Ob. Cit. Art. 40. Numeral 15. Art. 93. Inciso A.

²⁴ RODRIGUEZ. Víctor. *Aspectos Formales y Materiales del Principio de Legalidad y la Aplicación de las Tasas*. Publicado En Acentos, en fecha 11 de Mayo del 2016. Artículo Digital. Disponible en: <https://acento.com.do/opinion/aspectos-formales-y-materiales-del-principio-de-legalidad-y-la-aplicacion-de-las-tasas-8347420.html>. (Resaltado nuestro).

tributarios; regular los modos de extinción de los créditos tributarios y otros medios distintos del pago y establecer y modificar los plazos de prescripción”.

En este aspecto, el artículo 6, comentario 1 de dicho Código, define que, los principios constitucionales conforme a su función se pueden clasificar, en **principios de estructura y principios de aplicación del tributo**, cuando versa que: *los tributos se estructuran en base a los principios de capacidad contributiva, justicia, igualdad equitativa distributiva de la carga tributaria y no confiscatoriedad*. Por su parte, para la aplicación de los tributos se tendrán en cuenta *los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costos indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales*²⁵.

De manera que, estaremos enfocándonos en desarrollar los principios procesales que apuntan a la eficiencia recaudatoria o como también es llamado por algunos autores “*Principios de Justicia Tributaria Material*”²⁶. Asimismo, se inserta la idea de la eficacia, eficiencia, racionalidad, proporcionalidad, buena fe, y no menos importante la economía y simplicidad procesal que debe regir la aplicación de sistema tributario y la recaudación.

La Ley 107-13 sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento. Administrativo de la República Dominicana en su artículo 3, define gran parte de los principios que desarrollaremos a continuación iniciando con el **Principio de Eficacia**, contemplado en el Numeral 6, versa que es aquel “*en cuya virtud en los procedimientos administrativos las autoridades removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán la falta de respuesta a las peticiones formuladas, las dilaciones y los retardos.*”²⁷, lo que quiere decir, es que este principio busca evitar el formalismo burocrático convierta a la Administración en ineficaz y que evite la consecuente ausencia de

²⁵ Modelo de Código Tributario del CIAT. Un Enfoque Basado en la experiencia Iberoamericana. Ob. Cit. P. 39.

²⁶ Curso Sobre Código Tributario. Lección 2.- Principios Constitucionales. 1era Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. 2016. ISBN: 978-9962-647-81-2, Pág. 5

²⁷ República Dominicana. Ley 107-13, sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento. Administrativo. G.O. No. 10722. Fecha 8 de agosto del 2013. Artículo 3, Numeral 6.

respuestas a las peticiones interpuestas por la ciudadanía, y en este caso por el contribuyente o parte interesada.

En este aspecto, resaltamos la postura de D. LA HOZ, el cual expone que por medio del *“Principio de eficacia, el Estado Social y Democrático de Derecho busca la horizontalidad de los servicios a que la Administración está obligada a ofrecer a todos los ciudadanos bajo el principio de igualdad material y de garantía procesal. Esto es: con la posibilidad de que el interesado pueda accionar en justicia en el supuesto de que se sienta discriminado, desatendido, burlado, o, simplemente, que no obtenga en tiempo oportuno respuesta sobre lo solicitado”*²⁸.

Respecto del **Principio de Eficiencia**, GARDAIS ONDARZA lo define como: *el principio que exige la optimización de la relación de los medios con los fines, lo que se logra seleccionando entre varias alternativas conducentes al mismo cumplimiento, la que implique un menor gasto y dentro de ésta, la que lleve al mejor cumplimiento de los objetivos de la administración. Esta optimización en la consecución del fin es la razón misma de la atribución de potestades discrecionales a la Administración, por lo que su control jurídico debe hacerse desde esta perspectiva*²⁹.

Con esta definición podríamos decir que se rompen algunos paradigmas respecto al famoso dicho *“el fin no justifica los medios”*; ya que, la implementación de este principio en la práctica tributaria, tiene como fin el cumplimiento de los objetivos que persigue la Administración, como la recaudación constante y suficiente, y los medios son las acciones en procura de dichos resultados, es decir, armonía entre fin y medios, midiendo el costo beneficio de la actuación pública evitando generar costos innecesarios en la gestión para alzar dicho fin.

²⁸ LA HOZ, David. *El Principio de Eficacia Administrativa*. Publicado en fecha 26 de octubre del 2014. En el *Diario Digital RD*. Disponible en: <https://www.diariodigital.com.do/2014/10/26/el-principio-de-eficacia-administrativa.html>.

²⁹ GARDAIS ONDARZA, Gabriela. *El Control de Legalidad y La Eficiencia y Eficacia Como Principios Jurídicos Fiscalizables*. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XXIII (Valparaíso, Chile, 2002). Pág. 328.

Conforme a lo que establece el artículo 3.4 de la Ley 107-13, el **Principio de Racionalidad**, consiste en que *la Administración debe actuar siempre a través de buenas decisiones administrativas que valoren objetivamente todos los intereses en juego de acuerdo con la buena gobernanza democrática*. Básicamente esta definición podría bastar para tener una idea de en qué consiste este principio, sin embargo, creemos atinada la definición que le otorga ROJAS CHAVES, cuando señala que *“la racionalidad del gasto no solo se mide con la eficacia y eficiencia, sino que debe sujetarse al principio de economía, (...). Esto es, la actuación administrativa debe evitar gastos desproporcionados en relación con los objetivos que se buscan. La desproporción puede derivar de un desconocimiento de las necesidades reales que deben ser atendidas, de los recursos que se emplean para atender esas necesidades y de las condiciones en que esos recursos son empleados.”*³⁰

Para ser más claros, el Principio de Racionalidad es uno de los principios pilares del objeto de estudio que nos ocupa, en virtud de que, es irracional la implementación y uso de recursos públicos para la recuperación y/o recaudación de obligaciones tributarias cuyo valor es significativamente inferior, al costo incurrido por la administración para su gestión; en otras palabras, este principio procura lograr un equilibrio entre los gastos incurridos y su rendimiento.

Por su parte, el Principio de buena fe, contemplado en el artículo 3.14 de la Ley 107-13, versa que es, *“en cuya virtud las autoridades y los particulares presumirán el comportamiento legal de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes”*. Basado en la presunción de la buena voluntad e intenciones de las partes vinculadas tanto sujeto pasivo como el sujeto pasivo respecto de todas sus acciones dentro de esa relación jurídico-tributaria.

³⁰ ROJAS CHAVES, Dra. Magda Inés. *Principio de Economía Procesal en sede administrativa. Crédito. Fondos públicos. Créditos en favor de la Administración. Incobrabilidad. Principios de eficiencia, economicidad y razonabilidad del gasto público*. Dictamen N.C-204-2015 de fecha 05 de agosto de 2015. Costa Rica. Procuraduría General de la República. Compendio de Boletín 2015. Disponible en línea: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Pronunciamento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=18970&strTipM=T.

El Principio de Proporcionalidad, definido por el artículo 3 numeral 9, de la Ley 107-13, versa que la administración tributaria observara el principio de proporcionalidad, en los casos donde una decisión dictada por la misma, que *“resulte restrictiva de derecho o suponga un efecto negativo para el contribuyente, de acuerdo con el cual los límites o restricciones habrán de ser aptos, coherentes y útiles para alcanzar el fin de interés general que se persiga en cada caso; (...); y, finalmente, habrán de ser proporcionados en sentido estricto, por generar mayores beneficios para el interés general y los intereses y derechos de los ciudadanos, que perjuicios sobre el derecho o libertad afectado por la medida restrictiva. De ahí, que se busca que exista una relación de proporcionalidad entre los recursos empleados y la recaudación obtenida, más aún cuando ésta al ser forzosa necesita de una mayor erogación. Además, los recursos sean humanos, materiales, tecnológicos y financieros utilizados en las labores de cobro al ser escasos, deben ser manejados en forma razonable”³¹. A fin de que podamos plantear este principio desde la perspectiva del impuesto ROSS, interpreta la proporcionalidad con *igualdad en relación con la capacidad contributiva (...)* de manera que se concilia la progresividad con la proporcionalidad.³²*

Asimismo, un principio que guarda relación y no podríamos dejar de mencionar, es el **Principio de Economía**, específicamente desde el ámbito procesal; en ese sentido J. F. SOSA, sostiene que: *“la economía se entiende como capacidad de lograr un fin empleando o consumiendo la menor cantidad de recursos posibles (bienes, servicios, personal, etc.). Ejemplo: concretar la compra de bienes determinados al mejor precio disponible en plaza”*³³. Mientras que PETREI agrega que: *“El principio de economía significa que el gobierno adquiere los bienes o servicios en las mejores condiciones posibles. Estas condiciones resultan generalmente de la combinación de precio, calidad y*

³¹ Ley 107-13, sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento. Administrativo. Ob. Cit. Artículo 3. Numeral 9. Resaltado nuestro.

³² ROSS BRAVO, Dr. Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. Ob. Cit. Pág. 143.

³³ SOSA, José Félix. *Los Principios de Economicidad, Eficiencia y Eficacia, en las Contrataciones del Estado.* XXVI Congreso Nacional de Contadurías Generales. San Juan, Año 2011. Pág. 8.

*oportunidad*³⁴. En otras palabras, podemos decir, que la administración por medio de este principio buscaría evitar que los gastos administrativos en los procesos de cobro sean innecesarios y que, pese a que se incurra en los mismos, no se genere recaudación o ésta sea mínima en comparación.

Cada uno de los principios expuestos con anterioridad guardan relación y se complementan entre sí, con funciones diferentes; para establecer esa diferencia podemos decir que la eficacia trata del producto, la eficiencia de la relación de productividad (producto en relación con los insumos utilizados), y la economía trata del costo de los insumos, que en definitiva van a integrar el costo del producto.

La Dra. M, ROJAS agrega de manera atinada que Dentro del marco de la legalidad y de los principios de economía, eficiencia y eficacia, *“las decisiones que en torno a esas deudas se adopten deben provocar la “utilización óptima” de los recursos públicos para el cumplimiento de los objetivos estatales. En consecuencia, el gasto público debe implicar un uso racional de los recursos públicos.”*³⁵

³⁴ PETREI, Humberto, RATNER, Gabriel y PETREI, Romeo E., *Presupuesto y control. Las mejores prácticas para América Latina*, 1ª Edición, (Buenos Aires, 2.005), pág. 286. Citado por SOSA, José Félix. P.8.

³⁵ ROJAS CHAVES, Dra. Magda Inés. Principio de Economía Procesal. Ob. Cit. Pág. 96.

1.2. Exigibilidad de la Obligación Tributaria

Existe una justa causa de exigir las obligaciones tributarias una vez que estas no son satisfechas de manera oportuna. Las obligaciones tributarias se vuelven exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo establecido por la ley y sus reglamentos para su pago, incumpliendo así con su obligación. Esta exigibilidad da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales. Es decir, si el contribuyente no cumple con su obligación fiscal, la recaudación se realizará de manera persuasiva y coactiva.

Todo esto debido al sentido mismo de las obligaciones, una vez contraídas son para ser cumplidas, no eludidas, además, como vimos previamente deben ejecutarse de buena fe, incluyendo en su cumplimiento todo aquello que emana de la naturaleza de la obligación, que, en nuestro caso, sería del hecho generador del tributo, no suscitando ningún problema cuando el sujeto pasivo del tributo cumple cabalmente en su calidad de obligado con la presentación y pago del impuesto liquidado conforme a la naturaleza de su obligación. Sin embargo, algo que vemos con frecuencia en los contribuyentes, es una conducta elusiva, cuando no, evasiva de las obligaciones tributarias, y es allí cuando interviene la potestad administrativa para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en su calidad de sujeto activo del tributo.

Cabe resaltar que, la obligación tributaria no se hace exigible por la relación de poder del Estado, sino como hemos estudiado, en virtud de la Ley. En ese sentido, JULIEN LUPERA, dice que existe una diferencia fundamental entre las obligaciones tributarias generadas por mandato de la Ley, su exigibilidad en un tiempo y espacio determinados, y la potestad administrativa para coaccionar al pago en caso de incumplimiento, elusión o evasión del obligado. Por lo que, surge otro tipo de relación jurídica el de la potestad administrativa del Estado, frente a la conducta elusiva o de incumplimiento del obligado y en su intervención para el recaudo del pago del tributo en los términos y valor debidos³⁶.

³⁶ JULIEN LUPERA, Jaime. *La Prescripción Como Forma de Extinguir la Obligación Tributaria*. Quito Febrero 2003. Tesis Doctoral. Universidad Internacional SEK. Pág. 40.

1.2.1. Acción de Cobro

Antes de desarrollar la acción de cobro, es importante antes precisar que se entiende por **Crédito Fiscal**, definido por el Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, como *el derecho del Estado a exigir y recibir las contribuciones de los ciudadanos obligados al pago, de acuerdo con la Ley. Se origina pues por la ocurrencia del hecho jurídico que la Ley considera imponible y, en consecuencia, es en ese momento en el cual nace o se causa la obligación de contribuir*. Una vez definido el Crédito Fiscal, el CIAT aborda la cobranza de los créditos fiscales por parte de la administración tributaria como la acción de cobro, esto, cuando en uso de sus facultades: *ejecutan todas las acciones que la ley considere como legítimas para percibir o recaudar el dinero de los tributos, con base en los documentos emanados de la autoliquidación, denominados títulos, los cuales no ha pagado voluntariamente el deudor, es decir, el obligado a ello de acuerdo con la Ley*³⁷.

Por lo que, como su nombre lo indica, la **acción de cobro** consiste en el ejercicio de las funciones de la administración conducentes al cobro de las deudas tributarias. En otras palabras, las acciones que la administración tributaria en su legítimo derecho de percibir o recaudar los valores adeudados por el sujeto pasivo.

1.2.2. Etapas de la Cobranza

Para efectuar esta acción de cobro, es preciso esclarecer que existen 2 etapas o fases para la recuperación de adeudados fiscales en las diferentes Administraciones Tributarias en todo el mundo, a saber: **Cobranza Persuasiva y Cobranza Coactiva**.

³⁷ Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Curso sobre Cobranza. 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Año 2019. ISBN- 978-9962-647-87-4. Págs. 7-8.

1.2.3. Cobro Persuasivo

La **Etapa de Cobro Persuasiva** viene a ser el período de cobranza donde la administración aplica acciones para persuadir al contribuyente a realizar de manera voluntaria el pago de la deuda en mora, sin el ejercicio de medidas conservatorias.

La definición adoptada por CASTILLO CONTRERAS es atinada al decir que *la cobranza previa a la fase coercitiva engloba todo tipo de acciones que se realizan para la consecución del pago de una deuda fiscal antes de llegar a la fase ejecutiva. En general es el método más económico y sencillo para cualquier Administración Tributaria, y va ligado íntimamente a la eficiencia del cobro coactivo, esto es, mientras más contundente y efectivo sea el cobro a través de la ejecución, el contribuyente preferirá llegar a un arreglo previo antes de la ejecución de sus activos.*³⁸

Las principales medidas para la gestión del cobro persuasivo tanto en República Dominicana, como en América Latina son: **el requerimiento y el contacto o gestión telefónica**; el primero consiste en una comunicación donde se le notifica al contribuyente la existencia de la deuda en estado de morosidad y se le solicita o requiere el pago de esta. Este requerimiento podrá realizarse tanto por las vías físicas como virtual en el caso de RD por el acceso a la Oficina Virtual. Mientras que, la gestión telefónica, consistirá en entrar en contacto con el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación para que proceda con el pago de la deuda en estatus moroso.

El proceso persuasivo no se limita a las administraciones locales, sino también, a la gestión realizada por el Departamento de Cobranza (Gestión de Deudas), donde son tramitadas vía llamadas telefónicas y requerimientos todas las deudas producto de un fallo de reconsideración (proceso de disputa) y producto de

³⁸ CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. *La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia*. México D.F., Febrero 2009. Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Pág. 11. Disponible en línea: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/2082>.

acuerdos de pagos en etapa coactiva; de forma concisa, su gestión consistirá en realizar llamadas recordatorias quince días antes de la fecha límite de pago, la última semana previa al vencimiento de la deuda las llamadas se realizan diariamente hasta el pago, así como expedir cartas informativas antes del vencimiento de pago, donde se informa del monto del impuesto adeudado con los intereses y recargos actualizados a la fecha de notificación.³⁹

En ese sentido, este mismo estudio, nos muestra que esta etapa de cobranza no se encuentra regulada en su totalidad o no es una práctica común en los países de América Latina, y donde es aplicada, se le otorga mayor atención y esfuerzos a la etapa coactiva; diferente de los países desarrollados como Estados Unidos, Canadá y Reino Unido, en donde han funcionado.

Siendo uno de los objetivos de nuestra investigación la eficiencia recaudatoria a través de prácticas que logren disminuir y/o compensar los costos invertidos para el recaudo; la propuesta estaría en hacer hincapié en la etapa inicial (etapa persuasiva), priorizando la gestión de cobro administrativa y destinando mayores esfuerzos en esta etapa, y dejando la coactiva y judicial solo para los casos en los que haya sido imposible el cobro administrativo, sin dejar de lado, la importancia que tiene esta gestión inicial sobre los casos de presunta prescripción.⁴⁰ Pero esto es, planteándonos un escenario perfecto, ya que, lo común es la concentración de esfuerzos a la etapa de cobro coactivo porque en la misma se evidencia un mayor impacto en la recaudación.

1.2.4. Cobro Coactivo

La **Etapa de Cobro Coactivo**, período de cobranza donde la administración tributaria, aplica acciones o medidas conservatorias, una vez agotada la vía del cobro persuasivo utilizando las atribuciones que les confiere la legislación de cada país a la administración tributaria.

³⁹ Ibidem. Pág. 20

⁴⁰ CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. Ob. Cit. Pág. 11.

Por su parte, J.J.FERNANDEZ SÁNCHEZ define esta etapa como *“aquella fase en que, finalizado el periodo de ingreso voluntario, no se ha producido el ingreso por parte del obligado, debiendo la Administración proceder a ejercitar su facultad de autotutela mediante el uso del procedimiento de ejecución forzosa, que en el caso de obligaciones pecuniarias, es el procedimiento de apremio...El procedimiento de apremio puede definirse como el cauce formal a través del cual se procede a la ejecución forzosa de las deudas tributarias y demás débitos de derecho público”*.⁴¹

En esta etapa se tramitan los procesos administrativos para la ejecución de las deudas descargadas al departamento de Cobro Coactivo para el recaudo efectivo del crédito tributario, a través de procedimientos administrativos no judicial, y/o acción ejecutoria indicado en el Código Tributario, resultantes de fiscalización, recursos de reconsideración, ejecución de decisiones judiciales, así como, deudas y sanciones provenientes de un proceso de investigación por prácticas fraudulentas.

Asimismo, las notificaciones o medidas conservatorias tendentes al cobro de las deudas en cobro coactivo son las que se describen a continuación: Mandamientos de pago, Providencias del Ejecutor Administrativo, embargos retentivos en manos de terceros, medidas sobre los bienes muebles e inmuebles del contribuyente y responsables solidarios, tales como inscripciones de privilegio, y oposiciones administrativas (inmuebles y vehículos). para salvaguardar el crédito tributario, produciendo la negociación y/o ejecución correspondiente de la obligación tributaria incumplida.

⁴¹ FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Juan José, *Manual de Procedimiento de Recaudación y Cobro Coactivo*, Madrid, España, 2005-2007. Citado por CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia. Ob. Cit. Pág. 23.

1.3. Modos de Extinción de la Obligación Tributaria en República Dominicana.

Previo adentrarnos a los modos de extinción de la obligación tributaria en la República Dominicana, tal como expone BARNICHTA, precisamos adentrarnos en el desarrollo de 2 conceptos principales en la materia que nos ocupa, a saber: *la extinción y el modo de extinción*.

Respecto de la **extinción**, este mismo autor la define como *la liberación o desaparición de la deuda que por concepto de los tributos tiene el objeto pasivo frente a la administración tributaria*. En otras palabras, la extinción libera al contribuyente y/o Responsable de la obligación tributaria debida. Mientras que, el **Modo de extinción** de la obligación tributaria *constituyen las causas, medios canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de su deuda tributaria*⁴².

Podemos decir entonces que, tanto de forma general como específica en materia tributaria, las obligaciones se extinguen mediante actos o hechos jurídicos tendientes a liberar al deudor/ sujeto pasivo del tributo pudiendo ser del modo más natural para extinguirla como lo es el cumplimiento de la prestación debida o Pago. De manera que, la relación jurídica- tributaria existente entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), desaparece, estableciendo de tal manera, la terminación del motivo que dio origen al deber contributivo⁴³.

Además de esta forma natural y directa de extinguir las obligaciones, en la República Dominicana, se enuncia 4 causas por medio de las se podrán extinguir la obligación tributaria, según nuestro Código Tributario Dominicano en su artículo 15:

*“a) Pago, b) Compensación, c) Confusión, d) Prescripción”*⁴⁴

⁴² BARNICHTA GEARA, Edgar. Derecho Tributario. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. Ob. Cit. Pág. 465.

⁴³ ATENCIA, Francis. Extinción de la Obligación Tributaria. Barquisimeto, Octubre 2016. Universidad Fermín Toro. Pág. 3.

⁴⁴ República Dominicana. Ley 11-92, Código Tributario Dominicano. Artículo 15.

Siendo el **pago** como bien dijimos, la forma normal y efectiva de extinción de las sumas adeudas al fisco, puesto que, con éste se satisface plenamente una vez es efectuado, la pretensión crediticia del Estado (acreedor).

Los artículos 16, 17 y sus párrafos, explicitan qué es el pago, quienes deben realizarlo, así como, quienes pueden realizarlo, estableciendo una diferencia entre deber (obligación) y poder (tener la facultad para hacerlo); y no menos importante los mecanismos o formas de pago tales como las prórrogas por medio de acuerdos de pago, máximo en un plazo de un año. Cabe resaltar, que los sujetos pasivos y responsables estarán obligados al pago debido; mientras que, que los terceros tendrán la facultad *de efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario*⁴⁵.

Por su parte, VILLEGAS, en su libro Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, expone que: *existen diversos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria. Es indudable que, tratándose de una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago. Este es el medio que puede considerarse normal, pues toda obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor*⁴⁶.

La compensación esta prevista en los artículos 18 y 19 del Código Tributario, el artículo 18 versa lo siguiente: *Cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse entre ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.* Que en síntesis quiere decir, que cuando existe una deuda mutua, ambas deudas se cancelan de manera parcial o total, pero para ello, la deuda deber ser comprobada como liquida, cierta y exigible y podrá operar de

⁴⁵ Ibidem. Artículos 16 y 17 párrafo I.

⁴⁶ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ta Edición Amplia y Actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 2001. Pág. 293

oficio por la administración tributaria y/o a solicitud del obligado tributario, nuestro Código no prevé que puedan ser compensados de manera automática a diferencia de otros países.

En las palabras de Edgar MORALES, la 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*. Dicha figura también puede ser implementada debido a un saldo a favor que posea el contribuyente por haber realizado pagos indebidos o en exceso⁴⁷.

Mientras tanto, **la confusión** es el fenómeno jurídico mediante el cual concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, en este caso de extingue la deuda y surte iguales efectos que el pago⁴⁸; esto, en virtud del artículo 20 del Código Tributario Dominicano, el cual expone que *La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objetos del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos que el pago*.

Respecto del ultimo modo de extinción contemplado en nuestra legislación tributaria y que posee alta relevancia para nosotros por tratarse el objeto de estudio, es la **Prescripción**, la cual se encuentra regulada en la República Dominicana principalmente por el artículo 21, que de forma específica se refiere al plazo, las acciones y condiciones que se considerarán prescritas una vez transcurrido dicho plazo. En el caso de nuestro país, el artículo 21 versa que: *“Prescriben a los tres años: a) Las acciones del fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio; b) Las acciones por violación a este Código o las leyes tributarias y; c) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto*.

⁴⁷ MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Marzo 2013. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública VIII Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. ISBN: 978-9962-647-66-9. Pág. 37.

⁴⁸ BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho Tributario*. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. Ob. Cit. Pág. 523.

Acerca de esta figura estaremos profundizando sobre ella ampliamente en el Capítulo II del presente trabajo de investigación.

1.3.1. Modos de Extinción de la Obligación Tributaria en América Latina.

Por su parte, el Modelo del Código Tributario del Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, enumera en su artículo 57 los diversos modos de extinción que hemos mencionado, limitándose a 4 de ellos, a saber. *pago, compensación, condonación o remisión, prescripción*, dejando a criterio de las Administraciones Tributarias conforme a sus legislaciones la inclusión de otros o exclusión de alguno de ellos⁴⁹.

Modos de Extinción de la Deuda Tributaria en Países de América Latina⁵⁰

País	Pago	Compensación	Confusión	Condonación	Prescripción	Otros*
Argentina	✓	✓			✓	
Perú	✓	✓		✓		✓
Bolivia	✓	✓	✓	✓	✓	
Ecuador	✓	✓	✓		✓	
Chile	✓	✓			✓	
Colombia	✓				✓	✓
Costa Rica	✓	✓	✓	✓	✓	
Guatemala	✓	✓	✓	✓	✓	
Honduras	✓	✓	✓	✓	✓	
México	✓	✓			✓	
El Salvador	✓	✓	✓	✓	✓	
Venezuela	✓	✓	✓	✓	✓	✓
República Dominicana	✓	✓	✓		✓	

Dependiendo de las normativas de cada país fuera de lo que es el pago, los otros modos de extinción de la obligación tributaria aplicadas generalmente

⁴⁹ Modelo de Código Tributario del CIAT. *Un Enfoque Basado en la experiencia Iberoamericana*. Ciudad de Panamá, Panamá. Mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2. Pág. 69

⁵⁰ Cuadro de la autoría de MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Marzo 2013. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública VIII Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. ISBN: 978-9962-647-66-9. Pág. 39.

son la compensación, prescripción, confusión, condonación o Remisión, y la caducidad; no en todas, pero si tiene presencia en algunas administraciones tributarias como las marcadas en “**otros**”, países como Perú, Colombia y Venezuela es implementada la declaratoria de incobrabilidad como medio de gestión y extinción de la deuda tributaria donde su cobranza sea incierta, cuando el contribuyente sea insolvente o no exista legalmente responsable sobre el cual se pueda perseguir la deuda entre otras; diferente de la República Dominicana, como explicamos anteriormente, el Código Tributario dominicano solo contempla entre estas a la compensación, la confusión y la prescripción como formas adicionales al pago para extinguir la deuda tributaria. Por lo que, a continuación, expondremos de manera concisa acerca de estas formas.

1.3.2. Condonación o Remisión

La **Condonación**, también conocida en otros países como la Remisión, es el perdón o condonación de una deuda tributaria, que en la materia que nos ocupa se remite esta facultad al Poder Legislativo de cada país, en virtud de que la única fuente de la obligación tributaria es la Ley, por lo que, la misma solo podrá ser extinta a través de condonación, cuando una ley así lo declare.

Algo interesante planteado por BARNICHTA es, como el crédito tributario nace de la ley y no de las voluntades de las partes, el sujeto activo de la obligación y acreedor tributario no podrá disponer a su antojo de la deuda tributaria, sea a la renuncia a su deber de cobrarla, perdonarla o condonarla, pues no es una deuda que le pertenezca al fisco, sino al Estado.⁵¹

Al respecto, el Modelo del CIAT también se adhiere a este criterio, ya que 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

⁵¹ BARNICHTA GEARA, Edgar. Derecho Tributario. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. Ob. Cit. Pág. 466.

en la República Dominicana la condonación de las deudas es una facultad del Poder Legislativo y no de la Administración Tributaria.

1.3.3. Caducidad

Por otro lado, como modo de extinción tenemos a la figura de la caducidad, la cual consiste en la expiración del plazo fijado por ley para que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora de la obligación tributaria a través de las fiscalizaciones que creyere convenientes, para establecer la suma a ser cumplida por el sujeto pasivo. De manera que, sus efectos como consecuencia de la inactividad o no ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria, repercutirán en la extinción del derecho a iniciar la misma⁵².

Por su parte, SANCHEZ CORDERO, define la caducidad como la figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades que la autoridad tributaria no ejerció dentro del lapso prefijado, con el objetivo de poner límites en el tiempo a los procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares⁵³.

1.3.4. Diferencias entre Caducidad y Prescripción

La caducidad, como explicábamos ut-supra, muestra diferencias bien marcadas de la figura de la prescripción, una de ellas es que, la caducidad opera en la pérdida del derecho de la autoridad tributaria a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, y no menos importante, el ejercer su facultad sancionadora ante

⁵² ARIAS BAUTISTA, Gina. *Estratificación de la Cartera Activa en el Mejoramiento del Procedimiento de Cobro Coactivo de Tributos en la Dirección Zona 3 del Servicio de Rentas Internas del Período Fiscal 2015*. Ambato, Ecuador Abril 2017. Tesis Maestría en Administración Tributaria. Pág. 146.

⁵³ SANCHEZ CORDERO DAVILA, Jorge A. *Caducidad*. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa. S.A., México 1985, Tomo II. Pág. 14. Citado por MERCHAN A. Juan Pablo. *Caducidad y Prescripción en el Sistema Tributario Ecuatoriano*. Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del AZUAY. Ciudad Ecuador 2010, Pág. 43.

dicho incumplimiento (sin hecho generador, no hay obligación tributaria que perseguir)⁵⁴.

Mientras que, la prescripción opera como modo de extinción de la acción del fisco para el cobro, indistintamente de las deudas tributarias autodeterminadas por el sujeto pasivo, como las determinadas por la administración tributaria, invocadas por el contribuyente, una vez haya transcurrido el plazo establecido por la ley sin que esta última interrumpiese dicho plazo, requiriendo en tiempo hábil, las irregularidades e incumplimientos de los períodos invocados.

Aunque podamos identificar su importancia, en la delimitación del término de la competencia para la determinación de las obligaciones tributarias, no es una figura contemplada o prevista por el Código Tributario Dominicano y legislaciones que rigen esta materia en país.

Por lo que, diferente de la República Dominicana, la caducidad es definida por el Código Tributario de Ecuador en su artículo 94, de la manera siguiente: *“caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo”*. En ese sentido, E. MORALES, es de opinión (aunque no compartida con la nuestra), de que la inclusión de esta figura en nuestro Código Tributario reforzaría los derechos de los sujetos pasivos, quienes en innumerables ocasiones no invocan la prescripción y, por tanto, quedan supeditados por períodos prolongados de tiempo a las actuaciones de la Administración Tributaria⁵⁵.

⁵⁴ CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. *La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia*. Ob. Cit. Pág. 37. Resaltado nuestro (sin hecho generador, no hay obligación tributaria que perseguir).

⁵⁵ MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Ob. Cit. Pág. 39.

CAPÍTULO II.-

La Prescripción de la Obligación Tributaria

2.1. Generalidades de la Prescripción

En aras de sentar una base, hemos decidido abordar en este capítulo la figura jurídica de la prescripción en todos sus aspectos, partiendo desde su nacimiento en el derecho común, los lineamientos que la rigen, como antesala a su concepción en el derecho tributario, para analizar la figura de la prescripción de la acción de cobro de la Administración tributaria de manera específica.

El Código Tributario dominicano prevé en su artículo 3, párrafo III, cuales son las normas supletorias aplicables a esta materia de no encontrarse en dicho Código disposiciones expresas acerca del caso en concreto. De manera que, es entendido que esta materia suple sus vacíos en el derecho común, ya que, resulta ser la norma que más se asemeja a la naturaleza misma del derecho tributario⁵⁶.

Dicho esto, es preciso puntualizar, desde la noción más general a la más específica que proporcionan los textos consultados, acerca de la prescripción, para comenzar, según la Real Academia de la Lengua Española la Prescripción es definida como el modo de extinción de un derecho como consecuencia de la falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la Ley⁵⁷.

Por su parte, BARNICHTA, explica, que, así como en el derecho civil un acreedor debe proceder al cobro de esa acreencia dentro de un período de tiempo, so pena de perder su derecho al cobro; en otras palabras, la acción civil no ejercida en el plazo establecido por la ley prescribe liberando de la obligación al deudor o infractor. Es por esta razón que define *la prescripción como la*

⁵⁶ República Dominicana. Ley 11-92. Código Tributario Dominicano. Artículo 3. párrafo III.

⁵⁷ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de derecho usual P-Q I, Editorial Heliasta SRL. 21 Edición. Tomo III, Buenos Aires – Argentina. Pág. 373. Citado por MERCHAN A. Juan Pablo. Caducidad y Prescripción en el Sistema Tributario Ecuatoriano. Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del AZUAY. Ciudad Ecuador 2010, Pág. 56.

*liberación de una obligación por el transcurso del tiempo. Es, por lo tanto, uno de los modos de extinción de las obligaciones*⁵⁸. No obstante, los doctrinarios civilistas hermanos MAZEAUD, relatan que: *“La prescripción extintiva o liberatoria es un modo legal de extinción, no de la obligación misma, sino de la acción que sanciona la obligación”*⁵⁹.

En la doctrina tributaria se han dado muchas definiciones de la prescripción, por considerarse de interés, se citan las siguientes: De acuerdo con GARCIA NOVOA. *“La prescripción es una categoría general de derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Para que un sujeto de derecho no quede indefinidamente a Merced de la actuación de otro”*⁶⁰; mientras que el profesor GUERRA REGUERRA la define como aquella que, por su naturaleza, *“se encarga de que la Administración no cuente con todo el tiempo del mundo para iniciar un procedimiento de liquidación, recaudación o un procedimiento sancionador. Asimismo, acaba con el derecho a liquidar, el derecho a recaudar una deuda liquidada o con la acción para sancionar una conducta ilícita”*.⁶¹

En este sentido, por último, el catedrático ESEVERRI es atinado en señalar que el aspecto en común que posee la prescripción entre una u otra rama del derecho se encuentra fundamentada en la seguridad jurídica y de certeza del derecho porque las relaciones jurídicas no se deben alargar en el tiempo de manera indefinida”⁶²

⁵⁸ BARNICHTA GEARA, Edgar. Derecho Tributario. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. Ob. Cit. Págs. 525- 526.

⁵⁹ MAZEAUD, Henri, León y Jean. Lecciones de Derecho Civil. 2da Parte. Volumen III, Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. Argentina. 1978. Pág. 406. Citado por HENRIQUEZ TAVAREZ. Mirelly D. La Prescripción en República Dominicana.

⁶⁰ GARCIA NOVOA, Cesar. *Iniciación, Interrupción y Compuo del Plazo de la Prescripción de los Tributos*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7. Pág. 13. Disponible en línea: <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100886786.pdf>.

⁶¹ GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. Prescripción de deudas tributarias. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, Pág. 39. Citado por HAUBBI VEGA. Jacob. El Deber de Aplicar de Oficio la Prescripción por las Administraciones Tributarias. Trabajo de Grado en Derecho. Universidad de La Laguna. Santa Cruz de Tenerife, España. Septiembre 2017/2018. Pág. 9. Disponible en línea: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/10354/EI%20Deber%20de%20Aplicar%20de%20Oficio%20la%20Prescripcion%20por%20las%20Administraciones%20Tributarias..pdf?sequence=1>.

⁶² Ibidem. Pág. 9.

2.1.1. Naturaleza Jurídica de la Prescripción Tributaria

Ciertamente, la prescripción tributaria encuentras sus bases en todos los conceptos antes planteados, específicamente en brindar seguridad jurídica en este caso al administrado; sin embargo, la naturaleza que queremos apuntar es la que se evidencia en las 4 etapas básicas previamente estudiadas en el capítulo I, a saber: determinación, discusión, acción de cobro de la obligación tributaria y su extinción.

Una vez se consolida una situación jurídica y nace la obligación tributaria sea por autodeterminación o por determinación de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de investigar, revisar, modificar, liquidar e incluso sancionar ante el incumplimiento de estos; La segunda etapa, en la que se apertura el plazo u derecho del contribuyente a discutir o recurrir las actuaciones proferidas por la administración; siendo la tercera, la acción de cobro de la obligación tributaria a través de las vías persuasivas, coactiva y/o ejecutivas. Ahora bien, la cuarta etapa es la extinción de la obligación tributaria, existiendo diferentes modos de extinción, que por tratarse de nuestro objeto de estudio nos concentraremos en la **Prescripción Tributaria**.

La razón de hacer un recuento de las etapas anteriores radica en que, de la misma manera en la que es establecido por la legislación de cada país un plazo perentorio para que la Administración Tributaria ejerza su facultad determinadora, y de ésta no haberlo ejercido en dicho termino, su facultad para ejercer la acción cesa; lo mismo sucede con los administrados y el plazo perentorio que se les confiere para que ejerza su derecho a impugnar los valores determinados, sanciones y/o las actuaciones realizadas en su perjuicio por la Administración Tributaria, vencido el mismo y no habiendo ejercido el derecho conferido, este cesa y pierde la oportunidad de recurrirlo indistintamente de no hallarse conforme con dichas actuaciones⁶³.

⁶³ Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. *Curso sobre Cobranza*. 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Año 2019. ISBN- 978-9962-647-87-4. Pág. 29.

Por lo que, nos queda la extinción de la obligación tributaria por medio de la Prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias autoliquidadas, liquidadas por la administración y de las sanciones impuestas por esta, lo cual ocurre cuando la Administración Tributaria no ejerce la acción de cobro (etapa 3), dentro del plazo establecido por la ley del respectivo país del que se trate, o que a pesar de ejercerlo, se vence el termino, sin que haya logrado hacer efectiva la acreencia a su favor.

De hecho, MARTIN CACERES, dice que la prescripción tributaria, “*es una causa anormal o subsidiaria de extinción de la deuda tributaria que frustra la satisfacción del interés general inherente en ella y que no puede operar, por consiguiente, cuando dicha extinción ha tenido lugar por las vías normales de cumplimiento de la prestación tributaria – pago- o, en general, realización de la facultad o derecho sometido a prescripción*”⁶⁴. Algo interesante de esta definición es el criterio desde el punto de vista estricto también planteado por la Magistrada Yorlin Vásquez, acerca de que esta figura no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella liberando al contribuyente o responsable solidario; la misma agrega, que trata de una excepción que repele una acción de cobro o la ejecución del crédito, pero que deja viva la acreencia para la posibilidad de que el acreedor pague voluntariamente⁶⁵, siendo este el caso de República Dominicana.

⁶⁴ MARTIN CACERES, Adriana Fabiola. La Prescripción del Crédito Tributario. Editora Marcial Pons. Madrid, España 1994. 978-847-2481-978. Citado por Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. *Curso sobre Cobranza*. Ob. Cit. Pág. 27.

⁶⁵ VASQUEZ CASTRO, Yorlin L. *Perjurio, falsedad e inexactitud en las declaraciones impositivas: ¿cuál es el instituto jurídico que suspende la prescripción de la obligación tributaria*. En Gaceta Judicial. Publicado en fecha 04 de Enero de 2018. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#search/jurisdition:DO/prescripci%C3%B3n+tributaria/WW/vid/839612229>

2.1.2. Tipos de Prescripción

Como hemos mencionado, la prescripción es una figura al servicio de la seguridad jurídica que permite dar por extinguidas las relaciones jurídicas por el transcurso del tiempo. Esta ha sido instituida dentro del ordenamiento jurídico con dos fines, como forma de adquirir derechos y, como forma de extinguir determinados derechos y las acciones derivadas de ellos; en sus denominaciones **prescripción adquisitiva** y **prescripción extintiva**, aunque definiremos ambas modalidades, sin embargo, trataremos la adquisitiva a manera de información general, para posteriormente extendernos un poco más con la prescripción extintiva del derecho a exigir el pago de las obligaciones tributarias⁶⁶.

2.1.3. Prescripción Adquisitiva

La Prescripción Adquisitiva se encuentra prevista por el ordenamiento civil de todos los países; y en nuestra legislación no es la excepción, estando consagrada en el artículo 2262 del Código Civil dominicano, que, versa lo siguiente:

*Artículo 2262.- Todas las acciones, tanto reales como personales, se prescriben por veinte años, sin que esté obligado el que alega esta prescripción a presentar ningún título, ni que pueda oponérsele la excepción que se deduce de la mala fe. Sin embargo, esta prescripción será solo de diez años cuando se aplique a terrenos comuneros objetos de saneamiento catastral, quedando reducido este último plazo a cinco años si la persona que invoca la prescripción establece la prueba de que inicio y mantuvo su posesión en calidad de accionista del sitio comunero de que se trata.*⁶⁷

⁶⁶ JULIEN LUPERA, Jaime. *La Prescripción Como Forma de Extinguir la Obligación Tributaria*. Quito Febrero 2003. Tesis Doctoral. Universidad Internacional SEK. Pág. 141.

⁶⁷ República Dominicana. Código Civil de la República Dominicana. Artículo 2262.

En síntesis, este artículo establece un término común para la prescripción del derecho de un acreedor u propietario que, ante el abandono o inoperancia de su derecho, prescribe frente a las tres situaciones de hecho que con el transcurrir del tiempo en escala de 5, 10 y 20 años, respectivamente para cada circunstancia, adquiere un derecho específicamente de propiedad.

En el estudio de esta figura llegamos a un dato importante, y es que, ésta prescripción no operaría sobre inmuebles registrados, puesto que, en la República Dominicana contamos actualmente con una dualidad de sistemas registrales donde predomina el Sistema Torrens, amparado por la Ley 108-05 de Registro Inmobiliario, misma que deroga implícitamente las disposiciones relativas a la posesión, indistintamente si los terrenos de que se traten están aparente o presuntamente abandonados por su propietario, criterio que la Suprema Corte de Justicia comparte al decir que "los titulares de derechos debidamente registrados, no pueden ser despojados de ellos mediante ocupaciones, cuya precariedad es definitiva, sin importar ni el tiempo de ocupación, ni que en los inmuebles se encuentren mejoras", contradictorio del artículo 2262 del CC, aplicando solo para los terrenos no registrados⁶⁸.

2.1.4. Prescripción Extintiva

La prescripción extintiva, tal como su nombre lo indica, extingue derechos y/u obligaciones debido a la inactividad o negligencia en el ejercicio de este, en el plazo determinado por la ley para el efecto. En materia tributaria que es la que nos ocupa, hablamos de la prescripción como un modo de extinción de la obligación tributaria, conforme al artículo 15 del Código Tributario dominicano, y una vez extinguidas las obligaciones, no se pueden ejercer las acciones del fisco persiguiendo el cumplimiento de estas.

⁶⁸ GONZALEZ BONA, Alejandro. *La Imprescriptibilidad De Los Derechos Registrados A La Luz Del Principio IV De La Ley Núm. 108-05*. En Gaceta Judicial. Publicado en fecha 04 de Enero de 2018. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:DO/prescripcion+adquisitiva+o+usucapion/WW/vid/839612223>.

Según CABANELLAS DE TORRES, la prescripción de las obligaciones sucede cuando no se ha requerido por el acreedor y/o sujeto pasivo de la obligación durante un período de tiempo determinado por la ley, sobre aquellas obligaciones incumplidas por el deudor frente a su ignorancia o pasividad prologada del titular de dicho crédito; de manera que, se torna inexigible la obligación, por la prescripción de las acciones.

Este mismo autor añade a esta definición la conceptualización de la Extinción liberatoria "*Prescripción Extintiva a liberatoria*", considerándola como: "*el Modo de extinguirse los derechos patrimoniales por no ejercerlos su titular durante el lapso determinado por ley. Y libertad que obtiene el deudor para no cumplir su obligación por no haberse exigido el cumplimiento de esta a su debido tiempo por el acreedor.*"⁶⁹

Básicamente, las definiciones que acabamos de citar, nos confirman que la prescripción de la obligación en nuestro caso tributaria tiene una connotación negativa que extingue el derecho o facultad del fisco de perseguir los valores adeudados por los administrados, ante la negligencia del Estado en la determinación y cobranza de manera oportuna de los mismo; liberando así, al deudor del pago de la misma, en otras palabras, esta obligación se vuelve inexigible si cumpliéndose lo anterior el sujeto pasivo de la obligación la invoca.

⁶⁹ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental. Nueva Edición Actualizada*. Undécima Edición 1993. Editora Heliasta, SRL. ISBN: 950-9065-98-6. Pág. 134. Disponible en línea: <https://issuu.com/ultimosensalir/docs/diccionario-juridico-elemental---guillermo-cabanel>.

2.2. Prescripción Tributaria en la República Dominicana

En la República Dominicana, se aglutinan en un artículo y rigen en un término común la extinción de los derechos para el accionar de la administración tributaria; concretamente, el Código Tributario dominicano indica en su artículo 21, 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, es decir, al día siguiente de la fecha límite de pago salvo otras disposiciones.⁷⁰

En ese sentido, en esta sección trataremos las características de la prescripción tributaria en nuestro país y en el derecho comparado, tanto para que opere, como para evitarla y estas son: la existencia de un derecho u obligación tributaria; el plazo de la prescripción establecido por la ley; la inactividad del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria para realizar el cobro; que la misma sea invocada por la persona competente; y por último y no menos importante la interrupción o suspensión de la misma⁷¹.

Precedentemente, estudiamos que solo puede hablarse de prescripción tributaria cuando existe un derecho u crédito exigible, sin el cual carecería de objeto la acción de cobro. Debe ser exigible, porque como veremos en lo adelante, una de las causas de suspensión del plazo de la prescripción es la interposición de recursos que pretendan impugnar las actuaciones de la administración tributaria, por lo que, queda suspendido el plazo de la prescripción hasta tanto no haya sido dictada la resolución o sentencia que envista dicho crédito tributario con las características de líquido, cierto y exigible.

⁷⁰ MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Ob. Cit. Pág. 37.

⁷¹ MERCHAN A. Juan Pablo. *Caducidad y Prescripción en el Sistema Tributario Ecuatoriano*. Facultad de Ciencias Jurídicas Escuela de Derecho de la Universidad del AZUAY. Cuenca, Ecuador 2010, Pág. 62.

Por otro lado, pudiendo ser requeridos y ejecutados, los efectos del vencimiento del plazo otorgado al sujeto pasivo para el pago de su obligación, es decir, al día siguiente de la fecha límite de pago, y transcurra el término o plazo establecido por la ley que rige cada país, analizaremos si conforme a la legislación dominicana y la experiencia del derecho comparado, el mismo es un plazo razonable o no.

Reconociendo que la inactividad para realizar el cobro por parte del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, surte efectos que repercutan significativamente en la recaudación al admitir la prescripción tributaria; en otras palabras, el acreedor o sujeto activo por no realizar de manera oportuna las acciones de cobro dentro de los plazos previstos, habilita la prescripción extintiva⁷², en el caso contrario y este realiza las acciones correspondientes y no solo que las sostenga en el tiempo, con medidas que interrumpan y/o suspendan el plazo de la prescripción, aun cuando sea alegada por la persona competente, se rechazaran las pretensiones de obligado y se requerirá en dicha resolución el cumplimiento íntegro de los ejercicios invocados. Sin embargo, no procuramos que la administración tributaria se dedique solo a interrumpir los plazos de prescripción de manera prolongada, sino que las gestiones realizadas por ésta sean basadas en la efectiva recaudación de los tributos, traduciéndose en una extinción de la obligación tributaria por medio del cumplimiento o pago (el escenario deseado).

Hemos definido ampliamente lo que es la prescripción, concepto que se adecua perfectamente para todas las administraciones tributarias, lo que, diferenciará las unas de las otras será el plazo o término estipulado por la ley de cada país, así como los medios consagrados por sus respectivas legislaciones y por vía de consecuencia utilizados para la interrupción y la suspensión de dicho plazo. De manera que, comenzaremos con detallar el escenario jurídico que tenemos en República Dominicana respecto a estas cuestiones.

⁷² MERCHAN A. Juan Pablo. *Caducidad y Prescripción en el Sistema Tributario Ecuatoriano*. Ob. Cit. Pág. 63.

2.2.1. Plazo de la Prescripción Tributaria

Conforme al artículo 21 de Código Tributario dominicano versado en la parte introductoria de este capítulo, la prescripción tributaria en nuestro país es de 3 años, significando que, transcurrido dicho plazo, prescribe el derecho o facultad de la administración tributaria a exigir pago de las deudas tributarias, determinar las obligaciones, impugnar las autoliquidadas por el contribuyente, imponer sanciones por violación a las leyes tributarias, así como, de los sujetos pasivos u obligados tributarios a exigir la devolución de los pagos indebidos, los saldos a favor, y/o solicitar rectificativas voluntarias, constituyendo en consecuencia, un medio de extinción de la obligación tributaria propiamente dicho⁷³.

Este plazo se empieza a computar una vez que la obligación tributaria se haya hecho exigible, es decir, a partir del día siguiente de la fecha límite de su presentación y pago, en que debió presentarse la sin importar si la fecha de pago del impuesto no es igual a la fecha de su declaración. Empero, en los casos de los impuestos que no requieran de la presentación de una declaración jurada, la prescripción empezará a contarse el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto, salvo disposición en contrario; todo esto, conforme lo estipula el párrafo I del artículo 21 y el artículo 22 del Código Tributario, que versa de la siguiente manera⁷⁴:

Artículo 22. Computo Del Plazo. El plazo de prescripción se contará a partir del día siguiente al vencimiento del plazo establecido en esta ley para el pago de la obligación tributaria, sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración tributaria correspondiente.

⁷³ Modelo de Código Tributario del CIAT. *Un Enfoque Basado en la experiencia Iberoamericana*. Ciudad de Panamá, Panamá. Mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2. Pág. 74.

⁷⁴ República Dominicana. Ley 11-92, Código Tributario Dominicano. Artículo 21 párrafo I. *Párrafo I. El punto de partida de las prescripciones indicadas en el presente artículo será la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar declaración jurada y pagar el impuesto, sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración jurada y en los impuestos que no requieran de la presentación de una declaración jurada, el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto, salvo disposición en contrario.*

Considerando oportuno mencionar las palabras de LASARTE, acerca de los plazos de la prescripción, que versan de la siguiente manera: *“el titular de un derecho tiene la posibilidad de ejercitar los poderes que su derecho le confiere, bien en un momento concreto (termino), y bien a lo largo de un período de tiempo (plazo)”*⁷⁵. Dicho con otras palabras, el autor señala que la precisión del término o plazo que se le confiere al acreedor o sujeto activo para ejercer la acción o facultad dependerá de la naturaleza del derecho de que se trate.

Como veremos en lo adelante, podemos resaltar que la República Dominicana, cuenta con el menor plazo de la prescripción de las acciones estipuladas en el artículo 21 entre las administraciones tributarias de América Latina; por lo que, tomando en cuenta, la línea de pensamiento citada por LASARTE, estaríamos frente a la necesidad de ampliar el plazo de prescripción, debido a la naturaleza del derecho del cual la administración es titular.

Dicho esto, coincidimos con las propuestas realizadas por Edgar Morales, en ampliar a cinco años el período de prescripción, como mecanismo de mejora de los procesos de cobro de los tributos, y añadir la posibilidad de extensión de este plazo de dos o tres años adicionales cuando existan circunstancias contempladas en los artículos 23 y 24 del Código Tributario dominicano, relativos a la interrupción y suspensión del plazo de la prescripción; a los que también pudiéramos añadir, las siguientes causas que dificulten a la administración la determinar los tributos ante el incumplimiento del sujeto pasivo o responsable, a saber⁷⁶:

- *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.*

⁷⁵ LASARTE ALVAREZ, C: Principios de Derecho Civil. Tomo Primero, Parte General t Derecho de la Persona. Getafe 2000, Pág.193. Citado por: AGUDO GAVILÁN, Manuel. *Reflexión Sobre la Prescripción Tributaria. Nueva Fiscalidad*. Madrid España Marzo 2012, Núm. 2-2012. Editora Dykinson. ISSN: 1696-0173 Pág. 104. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#vid/402244094>.

⁷⁶ MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Marzo 2013. Ob. Cit. Pág. 37

- *Por no llevar contabilidad organizada, no la conservarla o llevar doble contabilidad.*

2.2.2. Invocación de la Prescripción

En la República Dominicana, la prescripción tributaria debe ser alegada por quien pretende valerse de ella. así lo consagra ínfimamente la Ley 11-92, en su artículo 25, cuando versa:

“Artículo 25. Invocación. La Prescripción deberá ser alegada por quien la invoca, ya sea ante la administración tributaria o ante los órganos jurisdiccionales.”

Lo que significa que no podrá ser declarada de oficio por la autoridad competente, esto en relación con las causas que conlleva la invocación de la prescripción en el ámbito del Derecho Civil, lo cual obedece a la idea de que se evidencie el interés o expectativa del deudor en liberarse del vínculo obligatorio en la relación jurídico- tributaria⁷⁷.

Respecto de este mismo artículo, BARNISCHTA, entiende que deberíamos interpretar las palabras *“alegada por quien la invoca”*, como *“probadas por quien la invoque”*. y a su vez, menciona la dualidad del papel que ejerce la administración tributaria como juez y parte, cuando esta es invocada en sede administrativa.⁷⁸ Al respecto, estamos de acuerdo con el primer argumento, y diferimos del segundo aunque guarden relación, esto en razón de que la carga de la prueba no debe recaer solo sobre la parte que la invoca, sino también, sobre la Administración Tributaria en el uso de mecanismos tecnológicos y controles que le permitan validar que la información suministrada por el contribuyente es veras, y que éste no omitiera medidas que interrumpieran o suspendieran el plazo de la prescripción.

⁷⁷ HAUBBI VEGA, Jacob. El Deber de Aplicar de Oficio la Prescripción por las Administraciones Tributarias. Ob. Cit. Pág. 19.

⁷⁸ BARNISCHTA GEARA, Edgar. Ob. Cit. Págs. 537-538.

Para referirnos a quien puede o no invocar la prescripción en nuestro ordenamiento jurídico, podríamos decir que de manera general el artículo 25 da entender que cualquiera con interés de accionar en contra de la Administración ante la existencia de un crédito tributario y haya transcurrido el plazo sin que ésta haya realizado las gestiones correspondientes, pudiera invocar la prescripción tributaria. Sin embargo, solo el sujeto pasivo como la persona obligada a pagar las obligaciones tributarias con o sin su voluntad, estará facultado para hacerlo.

Acerca de esto, el artículo 4 de nuestro Código Tributario, establece que el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria es quien en calidad de contribuyente y/o responsable, debe cumplir con sus obligaciones formales y accesorias, así como, realizar el pago de los tributos consecuencia del hecho generador de esta obligación tributaria, a la cual podríamos añadir, la acción en repetición por pagos indebidos, y la invocación de prescripción de la acción del fisco a perseguir el cobro de dicha obligación⁷⁹.

Respecto de las multas u obligaciones tributarias como consecuencia de una sanción por parte de la administración tributaria a personas físicas (específicamente), el artículo 209 de la Ley 11-92, dispone claramente lo siguiente⁸⁰:

“Artículo 209. Responsable de la infracción es el sujeto de la obligación tributaria incumplida, de acuerdo con los términos y en la forma establecida en este Código o en normas especiales. Párrafo I. La responsabilidad por infracción es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código. Párrafo II. Sin embargo, la responsabilidad por faltas tributarias, sancionadas con penas pecuniarias se transmite a los sucesores del responsable quienes tienen la obligación de efectuar el pago, en un plazo no mayor de sesenta (60) días, antes de realizar cualquier otro acto.”

⁷⁹ Código Tributario Dominicano. Artículo 4.

⁸⁰ Ibidem. Artículo 209 (resaltado nuestro).

Como un tema con diferentes vertientes y posturas, no quisimos pasar por alto los efectos jurídicos de este artículo. En nuestra opinión, entendemos que el artículo antes mencionado reúne dos conceptos importantes analizar, como: *el carácter personal de las sanciones*, y que dicha *responsabilidad será transmitida a los sucesores*. En el entendido de que las sanciones por faltas cometidas por el sujeto pasivo (persona física) son personales, consideramos que la misma debería extinguirse de oficio por la administración tributaria una vez se haya comunicado a ésta la muerte del sujeto pasivo y no ser transmitida a los sucesores.

2.2.3. Interrupción de la Prescripción

Ahora hablaremos de la interrupción del plazo de la prescripción, como el modo en que el fisco demuestra su intención de realizar el cobro mediante las medidas previstas por la ley. En la República Dominicana, el artículo 23 de la Ley 11-92, versa que⁸¹: *“El término de la prescripción se interrumpirá:*

- a) Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada, ésta por la administración;*
- b) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación hecho por el sujeto pasivo, sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma. En estos casos se tendrá como fecha de la interrupción la de la declaración, solicitud o actuación;*
- c) Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendente a ejecutar el cobro de la deuda.”*

En este artículo identificamos tres escenarios a través de los cuales queda interrumpido el plazo de la prescripción; las acciones del sujeto activo, las acciones del sujeto pasivo, así como, la acción del fisco ante los órganos judiciales para el cobro de la deuda tributaria. Por lo que, queda claro entonces, que basta con la presencia de uno de los literales del artículo 23 del Código Tributario para que el término de la prescripción sea interrumpido; no

⁸¹ Ibidem. Artículo 23. (Resaltado nuestro).

considerándose el tiempo transcurrido y comenzando el computo desde cero a partir del momento en que se presentó la causa que lo interrumpió y esta interrupción solo operará respecto de las obligaciones o deudas tributarias que hayan sido objeto de las causas de interrupción⁸².

La interrupción del plazo de la prescripción conforme al inciso a y c, ocurre por medio de la notificación al contribuyente sobre la existencia de la deuda en estado de morosidad y se le solicita o requiere el pago de esta; esta notificación puede ser tanto virtual en la gestión persuasiva, como presencial tendentes al cobro de las deudas descargadas al departamento de cobro coactivo tales como: Mandamientos de pago, Intimaciones de Pago, Embargos Retentivos, Inscripciones en privilegio, las denuncias de oposiciones administrativas, entre otros, con el fin de salvaguardar el crédito tributario⁸³.

Respecto de inciso b), nos identificamos con lo que expone el CIAT, respecto de incluir en este artículo de manera clara y precisa como un motivo de interrupción por el sujeto pasivo: las solicitudes de prorrogas y/o facilidades de pago; cualquier actuación del deudor tendiente al pago; y por el abono o pago parcial de la deuda⁸⁴.

2.2.4. Suspensión de la Prescripción

La suspensión de la prescripción se encuentra estipulada en el artículo 24 de la Ley 11-92, por el tiempo de dos años, cuando el contribuyente o responsable solidario haya incurrido en incumplimiento con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente o por haberla presentado con

⁸² República Dominicana. Ley 11-92. Código Tributario Dominicano. Artículo 23. Párrafos: “Párrafo I. Interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo corrido con anterioridad y comenzará a computarse un nuevo término de prescripción desde que ésta se produjo. Párrafo II. La interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los deudores solidarios es oponible a los otros. Párrafo III. La interrupción de la prescripción sólo opera respecto de la obligación o deuda tributaria relativa al hecho que la causa”.

⁸³ Ibidem. Artículo 81 y siguientes. -

⁸⁴ Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Curso sobre Cobranza. 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Pág. 34.

falsedad, además, de la notificación del inicio de la fiscalización o verificación administrativa. Por otra parte, este artículo también versa que: *el curso de la prescripción se suspende por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso, hasta que la Resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada*⁸⁵.

De ahí que, si es identificado uno o más de los supuestos establecidos por el artículo 24 del Código Tributario, es suspendido el curso de la prescripción el plazo de la prescripción se comenzara a computar luego de que concluya el tiempo de la suspensión en el primer escenario planteado será de 2 años, mientras que el segundo, que es la interposición de un recurso sea este en sede administrativa o jurisdiccional, el cese de la suspensión solo ocurrirá una vez la causa que la provocó desaparezca, es decir, hasta que se emita la resolución administrativa o la sentencia dictada tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada aun sea la sentencia que declara el silencio administrativo y caduca el procedimiento.

Por su parte, la magistrada VASQUEZ en su artículo, expone que en los casos en que el contribuyente no haya cumplido con su deber de autodeterminación, y éste se encuentre omiso, la notificación de esa omisión inicia el procedimiento de determinación de la obligación tributaria o de fiscalización, de manera que, dicha notificación se constituye en una causa que se suspende el plazo de la prescripción. A su vez, esclarece que, la ley no prevé que la suspensión sea acumulativa, por lo que, solo habrá nueva suspensión cuando la notificación sea por omisión de una declaración distinta o se efectúe por irregularidades en las ya presentadas.

⁸⁵ VASQUEZ CASTRO, Yorlin L. Ob. Cit. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:DO/prescripci%C3%B3n+tributaria/WW/vid/839612229>

2.3. Plazo de la Prescripción Tributaria en Países Miembros del CIAT.

Como mencionamos en la parte introductoria de este capítulo II, todas las administraciones tributarias pueden coincidir en la conceptualización de la prescripción tributaria, pero se diferencian las unas de las otras, en razón de los plazos estipulados por la ley que rige cada país, así como los medios consagrados por sus respectivas legislaciones y por vía de consecuencia utilizados para la interrupción y la suspensión de dicho plazo.

Por esta razón, para el desarrollo de esta sección, haremos uso de la investigación realizada por RODRIGUEZ MENDEZ, para el Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, por medio del cual se examinaron las leyes y recopilaron informaciones acerca de los plazos de la prescripción veinte países miembros del CIAT, de los cuales tomaremos 5 para el análisis comparativo y lo hablaremos de manera concisa a continuación⁸⁶:

Argentina: El término de la prescripción son 2, dependiendo de los siguientes escenarios: de cinco años, para los contribuyentes debidamente registrados y para aquellos que no están obligados a inscribirse ante la administración tributaria de este país, esto también aplicaría para aquellos que regularicen voluntariamente su situación de informalidad; y de diez años, de los contribuyentes no inscritos. Respecto de la suspensión esta será solo de un año desde la intimación de pago de los tributos determinados, ciertos o presuntos.

Brasil: Consagra el mismo plazo de 5 años tanto para la caducidad, como para la prescripción de la acción del cobro del crédito tributario.

Chile: El término de la prescripción de la acción del fisco para perseguir el pago de los impuestos, se estipula, 3 años para las obligaciones tributarias

⁸⁶ RODRIGUES MENDES, Sérgio. Los Plazos para Determinar la Obligación y Exigir el Pago de las Deudas Tributarias, en los Países Miembros del CIAT. Diciembre 2012. Págs. 99-103. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_34/Espanol/7los_plazos_para_determinar_rodriguez.pdf.

autoliquidadas; y 6 años para las determinadas por la administración tributaria y las declaradas por el sujeto pasivo, pero presentada maliciosamente o con falsa.

Ecuador: Estipula un plazo de tres años para la caducidad de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y seis años en los casos en que no se hubiere declarado en lo absoluto o parte. Al tiempo que, el término de la prescripción de la acción de cobro de los créditos tributarios es de cinco años, o siete años en no se hubieren declarado en todo o en parte.

Panamá: Prevé tres plazos diferentes para la caducidad, dependiendo de la facultad que será ejercida, como: *a) en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales y para liquidar de oficio el tributo que corresponda; b) en cinco años para la fiscalización y liquidación del tributo, en los casos en que no se haya presentado liquidación, así como, para requerir la presentación de liquidaciones de tributos;* por otro lado, el término de la prescripción de las acciones y derecho de la administración para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria es de diez años.

España: El plazo de la prescripción tanto de la facultad de la administración a determinar la obligación tributaria como para perseguir el pago correspondiente es de cuatro años.

Con este estudio comparado pudimos contactar que la República Dominicana es la Administración Tributaria con el menor plazo para la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, autoliquidadas y de las sanciones impuestas. El autor concluye citando que, nueve países tales como: (Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Ecuador, Honduras, México, Paraguay y Uruguay), coinciden con nuestra propuesta de el plazo sea extendido a cinco años⁸⁷.

⁸⁷ RODRIGUES MENDES, Sérgio. Los Plazos para Determinar la Obligación y Exigir el Pago de las Deudas Tributarias, en los Países Miembros del CIAT. Ob. Cit. Pág. 111.

CAPÍTULO III.-

Situación actual de la Prescripción y la Eficiencia Recaudatoria.

La recuperación de los adeudos fiscales, esencialmente aquellos que son recaudados producto de la acción de cobro en la etapa persuasiva y coactiva estudiados previamente, requieren de actos de índole técnica y administrativa que la Administración Tributaria tomen en cuenta en la gestión de las carteras, dándole fiel cumplimiento a los principios de eficiencia, racionalidad y proporcionalidad.

La Administración en su responsabilidad fundamental deberá cumplir las leyes tributarias, fiscalizar su cumplimiento, manejar sus oficinas y funciones de tal manera que, quede asegurado el cumplimiento de todas las etapas especialmente al cobro de los tributos, regulando, así como previendo los mecanismos actualmente disponibles y los propuestos como soluciones a la problemática de la prescripción por falta de acción, negligencia o inobservancia de esta.

Coincidimos con ARIAS BATISTA, al referirse algunas de las problemáticas actuales que enfrentan las diferentes Administraciones Tributarias de América Latina, a saber: *exceso de carga laborar versus capacidad instalada; alta litigiosidad; leyes no adecuadas a la realidad tributaria; falta de segmentación de la cartera de gestión; excesivos plazos que conllevan a la no localización del deudor*, pudiéramos añadir a la lista, los altos costos que se invierten en deudas incobrables, irreales y deudores insolventes, no alcanzando así el interés por el cual es encaminada la medida. A su vez, encontramos interesante su criterio respecto de la funcionalidad momentánea y común de los Estados la de adoptar múltiples amnistías que no solucionan el problema. Resalta a su vez, que la solución estaría en la implementación de mejores prácticas, evolución tecnológica, equidad y sentido común, así como el análisis

completo del proceso fiscal, como la salida para evitar el problema interminable de la mora antigua e incobrable⁸⁸.

La situación actual de la prescripción tributaria y eficiencia recaudatoria radica en la falta de estrategia administrativa en la segmentación de las carteras y aplicar políticas que depuren las carteras de casos que la estén abultando, luego ser agotadas todas las vías legales administrativas como judiciales para el cobro de la deuda y para ello, decidimos abordar la declaratoria de incobrabilidad, específicamente para aquellas deudas en las cuales se han agotado todas las vías legales para la recuperación de los adeudos tributarios, como para aquellas deudas que resultan irreales, deudores insolventes, fallecidos y no localizados, toda vez, que esto pueda eficientizar la recaudación, evitando que la recaudación potencial que no se llegue a recaudar en ciertos ejercicios sea mínima, concentrar las horas a invertir en los casos de mayor probabilidad de recaudo.

⁸⁸ ARIAS BAUTISTA, Gina. *Estratificación de la Cartera Activa en el Mejoramiento del Procedimiento de Cobro Coactivo de Tributos en la Dirección Zona 3 del Servicio de Rentas Internas del Período Fiscal 2015*. Ob. Cit. Pág. 79.

3.2. Segmentación de la Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes

La segmentación no es más que la clasificación y selección de las deudas firmes y determinadas que conformaran las carteras de gestión por parte de la autoridad fiscal, sobre las cuales se instrumentar los procesos administrativos para la ejecución de las deudas descargadas al departamento de cobro coactivo, producto de fiscalización, determinación de oficios, recursos de reconsideración, ejecución de decisiones judiciales, así como, deudas y sanciones provenientes de un proceso de investigación por prácticas fraudulentas para salvaguardar el crédito tributario, produciendo la negociación y/o ejecución correspondiente de la obligación tributaria incumplida.

Para que dicho procedimiento sea eficiente, es necesario enfocar los esfuerzos de la Administración Tributaria en el análisis de la cartera que constituye el insumo primordial para garantizar la optimización de la recaudación en etapa coactiva.

Algunas de las ventajas que produce la segmentación de la cartera se encuentra en: *“la selección de contribuyentes calificando su riesgo desde fases tempranas del procedimiento, permite incrementar las posibilidades de asegurar el riesgo, así como multiplicar las opciones legales de cobro”*.⁸⁹ Y no menos importante, que sea tomado en cuenta el facultar a la Administración Tributaria por medio de ley para declarar bajo estrictas condiciones hasta un determinado monto, como “incobrables” las deudas tributarias, durante un lapso señalado y también aquellas deudas cuya incobrabilidad resulte de las circunstancias que la ley indique.⁹⁰

⁸⁹ Meseguer Rico, 2011, p. 144. Citado por: ARIAS BAUTISTA, Gina. *Estratificación de la Cartera Activa en el Mejoramiento del Procedimiento de Cobro Coactivo de Tributos en la Dirección Zona 3 del Servicio de Rentas Internas del Período Fiscal 2015*. Ob. Cit. Pág. 74

⁹⁰ Ibidem. Pág. 75.

Algunos conceptos importantes que tomar en cuenta previo al estudio y clasificación de las carteras son los criterios de solvencia, clasificando los contribuyentes a ser gestionados como “*Solventes e Insolventes*”. La primera clasificación es dada cuando el contribuyente posee al menos un inmueble o un vehículo o giros bancarios en los últimos 6 meses o reportes de terceros en los últimos dos años. Mientras que Contribuyente Insolvente es determinado dada cuando el contribuyente no posee ningún tipo de patrimonio ni giros bancarios en los últimos 6 meses ni reportes de terceros en los últimos dos años.

3.1.1. Cartera Gestionable⁹¹

Es la cartera que atendiendo a dos criterios presenta alguna probabilidad de cobro, tales como deudas tributarias de los últimos 5 años o anteriores a dicho período, pero con operaciones y correspondiente a contribuyentes que se ha verificado la solvencia. Esta cartera incluye la totalidad de la deuda en incumplida tanto en estatus moroso y coactivo.

3.1.2. Cartera de Difícil Gestión

La cartera de difícil gestión, como su nombre lo indica, son las deudas clasificadas y sujetas a acciones especiales al presenta una probabilidad mínima de cobro, en razón y escrutinio de los siguientes criterios⁹²:

- a) “*Antiguas e insolventes totales:* Son “*Todas*” las deudas del contribuyente con antigüedad mayor o igual a 6 años incluyendo el año actual; Sin Patrimonio (Inmuebles ni vehículos); Sin reportes de terceros en los últimos 2 años; Sin giros bancarios en los últimos 6 meses.**

⁹¹ HERNANDEZ, Carlos. BONIFACIO, Yajaira. CORDERO, Vianna. FRIAS, Antonio. HEUREAUX, Lissette. Definiciones Básicas Fase 1 del Diseño Conceptual Plan Ajustes de la Cobranza (PACO). Subdirección de Recaudación Gerencia de Cobranzas. Elaborado en fecha 31 de enero del 2019. Pág. 3.

⁹² Ibidem.

- b) Deudas identificadas irreales* producto de errores en las declaraciones de los contribuyentes o como consecuencia de errónea identificación de la obligación (ej. Organismos Internacionales)
- c) Deudas identificadas correspondientes a empresas de carpetas y fraudulentas.*
- d) Deudas de casos especiales. (Ej.: Generadora y Operadora San Felipe)*
- e) Antiguas y sin Operaciones:* Son todas las deudas del contribuyente con antigüedad mayor o igual a 6 años incluyendo el año actual, sin operaciones en los últimos 5 años.”

3.1.3. Cartera de Inactivos

Mientras que la cartera de deudas inactivos, son las deudas que corresponden a contribuyentes con estatus de inactivos, eliminados o dado de baja en el registro de contribuyentes⁹³.

⁹³ Idem.

3.4. Declaratoria de Incobrabilidad

Se han dado muchas denominaciones por medio de las múltiples legislaciones de América Latina y la doctrina acerca de la incobrabilidad, conociéndose como la cancelación, remisión ordinaria, declaratoria de incobrabilidad, archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal dado ciertas condiciones, el traslado cuentas de orden, así como muchas más⁹⁴.

Según BARNICHTA, la incobrabilidad del crédito fiscal, pueden surgir por aquellas deudas de difícil o imposible cobro, aunque muchas legislaciones autoricen el descarte de cobro de las deudas de sumas pequeñas; este no es el caso de la República Dominicana, aunque soy de opinión que cada peso cuenta para el Estado, la idea en concreto es que lo recuperado por medio de las gestiones encaminadas por la Administración Tributarias, sea compensable o mayor a los altos recurso invertidos por el Estado para el recaudo.

Este autor continua exponiendo, que en la República Dominicana, se tiene como práctica, aunque no esté previsto por la ley, que se declare como incobrable o sin interés fiscal este tipo de deudas simplemente dejándolas que prescriban; lo cual, en nuestra opinión no es lo ideal, porque la prescripción viene a ser una clase de castigo ante la inactividad y negligencia de la administración tributaria y la misma actualmente debe ser invocada por el contribuyente, escenario que no se presentara en caso de un contribuyente no localizado e insolvente⁹⁵.

Una de las definiciones más atinadas y que se aproximan a nuestro objeto de estudio es la que nos ofrece el doctrinario ROSS, al citar lo siguiente⁹⁶: *Como otra consecuencia del principio de legalidad y de la indisponibilidad de la obligación tributaria, no se podría declarar incobrable una obligación tributaria y cesar de exigir su cumplimiento; por lo cual los cobros de obligaciones tributarias que no han podido ser ni serán cobradas se arrastran en las administraciones*

⁹⁴ ARIAS BAUTISTA, Gina. Ob. Cit. Pág. 75

⁹⁵ BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho Tributario*. Tomo I. Ob. Cit. Pág. 466.

⁹⁶ ROSS BRAVO. Dr. Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Ob. Cit. Pág. 343

tributarias por años, constituyendo un lastre inmenso de miles de deudas inútil y la mayoría de ellas por pequeñas cantidades seguramente de un monto menor al que demanda su cobranza. Ante esta realidad financiera y administrativa, como mencionamos ut-supra también considera la posibilidad de que por medio de la ley se le autorice a la autoridad fiscal el declarar incobrables deudas tributarias entre ellas: que no tenga activos, la insolvencia comprobada, obligaciones de fallecidos sin bienes, y añade obligaciones de ausentes durante un periodo y no se le conozca bienes y otras semejantes.

Entonces podemos decir que la incobrabilidad es una forma de efectivizar el cobro de obligaciones de carácter tributario; mediante la cual, las deudas de cuantía bajas pueden darse de baja en virtud del costo beneficio de su recaudación, pues el gasto administrativo en que incurre el ente fiscal para su recuperación real puede ser superior al monto que se recaude e incluso con la posibilidad de que no fuera factible el cobro de dichas deudas, en cuyo caso se afectaría no sólo el interés financiero del Estado sino también el interés público de la ciudadanía. Sin embargo, se puede reactivar su ejecución si sumaran con posterioridad valores superiores a los montos mínimos fijados en cada legislación que lo aplica.⁹⁷

Uno de los países que contempla expresamente la declaratoria de incobrabilidad es Venezuela, en su Código Orgánico Tributario, cuando versa que: *la administración Tributaria podrá declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y mutas, siempre que se encuentren en algunos de los supuestos establecidos*⁹⁸.

⁹⁷ ARIAS BAUTISTA, Gina. Ob. Cit. Pág. 76

⁹⁸ ATENCIA, Francis. Extinción de la Obligación Tributaria. Barquisimeto, Octubre 2016. Universidad Fermín Toro. Pág. 3.

3.4.1. Condiciones para la Incobrabilidad

Las grandes organizaciones que estudia tributaria y económicamente todos sistemas tributarios miembros de las mismas, es decir, la región de las Américas y algunos países de Europa, estas instituciones son: El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), las mismas recopilaron algunos requisitos generales para la procedencia de la incobrabilidad dentro del sistema tributario que decida adoptarlas y son las siguientes⁹⁹:

- *“Falta de un real perjuicio fiscal. Puesto que respecto de una deuda ante la cual se han ejecutado determinadas tareas de cobranza sin obtener resultados positivos, la existencia o no de la misma en los registros no provoca modificación alguna en la recaudación.*
- *Cuando al utilizar todas las herramientas de cobranza se detecta que la deuda no se llegará a cobrar de modo compulsivo - ya sea por falta de bienes de titularidad del deudor, desaparición de éste, quiebra, etc. – resultando perjudicial la insistencia en el cobro de esta.*
- *Necesidad de depurar la cartera de créditos. Este es un motivo importante, teniendo en cuenta que la tarea de cobranza, para ser atendida de manera eficiente debe ser efectuada sobre una deuda de cuya cobrabilidad se tenga certeza. De lo contrario, se estará realizando un esfuerzo condenado a la frustración. Esta tarea trata de optimizar los recursos, concentrándose en la deuda activa potencialmente cobrable”.*

⁹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 2016. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). De fecha 17 de abril de 2016, *Manual sobre Recaudación y Cobranza de Tributos*. Pág. 111, Disponible en Línea: https://ciatorgpublic.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf.

Visto esto, podemos entender que la incobrabilidad debe ser el resultado de haber agotado las gestiones legales o reglamentarias mínimas necesarias para su recaudo, dentro de los tiempos de prescripción y de haberse registrado una adecuada administración de estos recursos.

3.4.2. Etapa Suspensiva y Extintiva de la incobrabilidad

El objetivo inicial de la declaratoria de incobrabilidad es producir un efecto suspensivo sobre la deuda en cuestión, para la evaluación y estudio de la misma concentrando esfuerzos en las carteras que como mencionamos son gestionables.

Por su parte, ROSS, confirma que el sentido estricto jurídicamente hablando, la incobrabilidad de la obligación tributaria es solo una imposibilidad de obtener el pago forzado de ella, y no es un modo de extinción de esta. Sin embargo, de ser adopta en nuestro país debe tener como dos etapas, la primera donde se revalidara la revalidar la obligación tributaria siempre que se haga antes de cumplirse los plazos de prescripción y de haber un cambio en el criterio del contribuyente (de insolvente a solvente), la misma pueda reactivarse; en el caso de las segunda etapa sería darle el efecto extintivo con acto de declaración de incobrabilidad si dichas deudas cumplen con los requisitos o condiciones desarrollados ut-supra¹⁰⁰.

¹⁰⁰ ROSS BRAVO. Dr. Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. Ob. Cit. Pág. 342.

3.5. Modalidades de declaratoria de Prescripción

La prescripción de la acción de cobro puede ser declarada, dependiendo de la legislación de cada país, siendo de oficio, por la invocación del sujeto pasivo o en algunos casos están habilitadas ambas modalidades.

3.5.1. De Oficio

Es cuando la Administración Tributaria motu proprio, declara la prescripción de la deuda tributaria una vez se produzcan las causales para dicho efecto. Algunos tratadistas consideran que esta debe decretarse sin esperar que sea el contribuyente o responsable de la obligación quien debe invocarla, incluso por cuanto hacerlo permite depurar la cartera de gestión, estando esta actualizada y se concentren esfuerzos en aquellas deudas. Este no es el caso de la República Dominicana, que como explicamos previamente, la misma debe ser invocada por el sujeto pasivo u obligado.

Según, CORTES DOMINGUEZ, *“la prescripción se producirá en el ámbito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la ley por parte de la Administración, por lo que es lógico que deba ser acogida de oficio”*.¹⁰¹

Mientras tanto, la legislación Española en su artículo 69.2 de Ley General Tributaria versa que:

“La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”, utilizo la palabra controvertido por no decir que la administración tributaria hace muchas veces caso omiso de lo que promulga el citado precepto, ya que en virtud de estas palabras que escribió el legislador dicha administración debería de aplicar exoficio la prescripción de la deuda tributaria.”

¹⁰¹ DOMÍNGUEZ CORTÉS Matías. *Ordenamiento tributario español*, página 495 citado por GÉNOVA GALVÁN, La prescripción tributaria, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57. Pág. 58.

3.5.2. A Solicitud del Sujeto Pasivo

La prescripción tributaria en la República Dominicana deberá ser invocada conforme al artículo 25 de la Ley 11-92, en cualquier momento que lo considere, o como recurso de oposición a las medidas tendentes al cobro coactivo y/o ejecutivo de la misma, esto, esencialmente como respuesta a las excepciones contra el mandamiento de pago o requerimiento de apremio.

Algunas legislaciones contemplan que no es objeto de devolución aquella obligación que se pague cuando ya ha ocurrido respecto a ella la prescripción, por cuanto el fenómeno que se da básicamente es que, la administración tributaria pierde la facultad para exigir la obligación, pero no que por ello, pueda considerarse el pago invalido o que pueda considerarse como pago no debido o en exceso, toda vez que en estricto sentido la obligación no se ha extinguido por modalidad normal como lo es el pago, sino, insistimos que la Administración Tributaria ha perdido la facultad para exigirla que es diferente. Nos sobra agrega que, siempre que la prescripción sea declarada, respecto de la obligación principal, es decir, el pago del impuesto y/o sanción, también corre la misma suerte la obligación accesoria, como podrían ser los intereses y recargos¹⁰².

¹⁰² Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Curso sobre Cobranza. Ob. Cit. Págs. 30-31.

CONCLUSIÓN

Por medio de estas páginas pudimos analizar en todas sus partes la problemática, el estudio y la verificación de todos los objetivos planteados en la parte introductoria de este proyecto final.

Recordando que la prescripción en sí misma, tiene una connotación negativa de castigo, por no ejercer en el tiempo hábil las acciones que le confiere el derecho a ser extinguido, que es un modo anormal de extinguir la obligación tributaria, diferente de lo que se propone con la declaratoria de incobrabilidad, que es justamente el cumplimiento de todas las acciones sin que estas surtan el efecto esperado, que es el pago.

Logramos diferenciar la prescripción de la declaratoria de incobrabilidad, porque, ciertamente la prescripción conlleva a la incobrabilidad de la obligación por parte de la Administración Tributaria al administrado. Sin embargo, cabe resaltar lo expuesto ut-supra, acerca del carácter sancionatorio de la prescripción por no realizar dentro del plazo de 3 años las gestiones correspondientes para cobro de la deuda. Mientras que para declarar una deuda incobrable se tendrían que agotar todas las vías administrativas y judiciales que nos facultan en tiempo hábil suspendiendo o interrumpiendo así el plazo de la prescripción. Art. 21, 23, 24 del Código Tributario Dominicano.

La declaratoria de incobrabilidad se podría constituir como una política de depuración y clasificación interna de las carteras, tal como es el caso de España, ya que por el hecho de estar en estatus incobrable la obligación tributaria no desaparecería con la declaratoria, es decir, implementar políticas que depuren las carteras de casos que la estén abultando, luego de ser agotadas todas las vías legales administrativas como judiciales para cobro de la deuda, declarar extintas aquellas que cumplan con los requisitos por ley para este efecto.

Es por eso que consideramos la declaratoria de incobrabilidad como una etapa suspensiva de máximo 3 años en la cual se enlisten los créditos de difícil gestión y/o cumplan con ciertas condiciones como la insolvencia, deuda irreal,

contribuyentes fallecidos sin activos que le sucedan o incluso cuando no existe la persona de la sucesión, entre otros, toda vez que, se puedan concentrar los esfuerzos, tiempo y dinero en los grandes, medianos y pequeños contribuyentes donde sean satisfechos los intereses de la administración de obtener los valores debidos.

En España, la administración tributaria está facultada *declarar las deudas incobrables pudiendo se rehabilitar en un período de 4 años, si el deudor pasa de insolvente a solvente*, lo que quiere decir, que la obligación tributaria no se extingue en primer plano, sino que es una especie de archivo temporal a los fines de eficientizar la recaudación, concentrar las horas a invertir en los casos de mayor probabilidad de recaudo. A su vez, esta no se le notificaría al contribuyente por tratarse de un trámite estrictamente interno y no dar cabida a la cultura de evasión y no cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Finalmente entendemos, que la autorización de la Administración Tributaria por medio de Ley, para que pueda implementar la Declaratoria de Incobrabilidad con las condiciones y ya establecidas, pasado por esta etapa suspensiva y de no existir ningún cambio en el término establecido, la administración podrá decidir oficiosamente la extinción de la obligación no por su pura y simple voluntad, sino porque se han agotado todas las vías existentes para la cobranza de esta deuda sin éxitos, y solo estaría abultando las carteras en déficit del mismo Estado.

RECOMENDACIONES

La República Dominicana precisa más que reformas o amnistías que corten las ramas que temporalmente volverán a crecer, sino que se implementen soluciones que afronte la problemática de raíz como la evasión, la informalidad, el déficit y sobre todo la recaudación. Para mejorar los procesos de cobro de los tributos proponemos lo siguiente:

- Que sea ampliado a 5 años el plazo de la prescripción, incluyendo la posibilidad de extensión de este plazo de 2 a tres años adicionales cuando existan circunstancias contempladas en los artículos 23 y 24 del Código Tributario dominicano, relativos a la interrupción y suspensión del plazo de la prescripción;
- Añadir, las siguientes causas a los artículos 23 del Código Tributario: *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 conservar o llevar doble contabilidad.*
- A esto podría añadir que, para implementación de la declaratoria de incobrabilidad, sin incurrir a la extinción de la obligación tributaria, se tendría que incluir el estatus de incobrable como uno de los causales de suspensión de la prescripción establecidos en el artículo 24 del Código Tributario Dominicano.
- Ampliar el estudio de si procede o no devolución de las sumas pagadas estando prescrita la acción de cobro de la administración tributaria. así como la transmisión de las sanciones personales por faltas tributarias a los sucesores.
- Para la recaudación efectiva recomendaríamos la explotación de los recursos tecnológicos como el uso de la OFV.

BIBLIGRAFIA

- GARCIA NOVOA, Cesar. *Iniciación, Interrupción y Compueto del Plazo de la Prescripción de los Tributos*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7.
- HENRIQUEZ TAVAREZ. Mirelly D. *La Prescripción en República Dominicana*. Tesis (Licenciatura en Derecho). Santiago de los Caballeros: PUCMM, 2004. STGO DER 04-038. Biblioteca Rafael Herrera Cabral, Campus de Santo Domingo.
- GONZALEZ APARICIO. Marta. *La Prescripción Tributaria: Concepto, Caracteres y Estudio Jurisprudencial de los Derechos del Contribuyente Susceptibles de Prescribir*. Tesis Máster Universitario en Abogacía. Facultad de Derecho. Curso 2015/2016. España. Disponible en línea: <https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/11670/Gonz%C3%A1lez%20Aparicio%2C%20Marta.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- RODRIGUEZ MENDEZ. Sergio. *Los Plazos Para Determinar La Obligación Y Para Exigir El Pago De Las Deudas Tributarias, En Los Países Miembros Del Ciat*. Artículo. Diciembre 2012. Revista digital. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_34/Espanol/7losplazos_para_determinar_rodriguez.pdf.
- HAUBBI VEGA. Jacob. *El Deber de Aplicar de Oficio la Prescripción por las Administraciones Tributarias*. Trabajo de Grado en Derecho. Universidad de La Laguna. Santa Cruz de Tenerife, España. Septiembre 2017/2018. Disponible en línea: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/10354/El%20Deber%20de%20Aplicar%20de%20Oficio%20la%20Prescripcion%20%20por%20las%20Administraciones%20Tributarias..pdf?sequence=1>.

- PONT MESTRES, Magín. *Los Incrementos de patrimonio y prescripción en el impuesto de sociedades*. Editora Civitas, SA. Madrid España. 1992. ISB 84-7398-975-9. Capítulo IV. Págs.105-155. Disponible en línea: <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=FaW5o40Pi7YC&oi=fnd&pg=PA13&dq=prescripcion+tributaria+rd&ots=43GqF8HLY&sig=EBzNm8CwvR83ffHiqXDw2yKvGh4#v=onepage&q&f=false>.
- MANTILLA DOLORES, Ana. *Curso sobre Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Extinción de la Obligación Tributaria*. Curso Sobre Cobranza 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT – 2019. Sección 3. Pág. 21 y sig. ISBN:978-9962-647-87-4.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL Miguel. *Fundamentos del Derecho Tributario*. Editora EDERSA Madrid, España 1999.
- LAZARO ORIHUELA, Ángel E. *La solicitud de prescripción tributaria, ¿interrumpe el plazo prescriptorio?, Un Análisis al Alcance del “Reconocimiento Expreso de la Obligación Tributaria”*. Actualidad Jurídica/ Análisis Jurídico. Edición No. 268. Marzo 2016. Págs. 293-300, Base de datos en línea. Disponible en: https://www.academia.edu/27774548/La_solicitud_de_prescripci%C3%B3n_tributaria_interrumpe_el_plazo_prescriptorio_Un_an%C3%A1lisis_al_alcance_del_reconocimiento_expreso_de_la_obligaci%C3%B3n_tributaria.
- MARIN BENITEZ, Gloria y ASENSIO GIMENEZ, Sara. *La Prescripción en el Ámbito Tributario y el Derecho de la Administración Tributaria a Comprobar e Investigar*. Actualidad jurídica Uría Menéndez, España. Editora Dykinson. Revista Científica de fecha 01 de febrero de 2016. ISSN 1578-956X, Nº. 42, 2016, págs. 109-115. Base de datos en línea. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=13236>.

- R. FALCON y TELLA. La Prescripción en materia tributaria. Madrid. La Ley 1992. Citado por: GARCIA NOVOA, Cesar. Iniciación, Interrupción y Compuo del Plazo de la Prescripción de los Tributos. Pág. 14. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7.
- República Dominicana. Sentencia Núm. 0030-03-2019-SSEN-00211. 09 de Julio de 2019. Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente. *Estudios de Derecho Tributarios*. Serie de Estudios Jurídicos. Volumen I. Corporación Editora Nacional. Quito, Ecuador. 1984.
- SAURA GARCIA. Pedro. Una Nueva Arquitectura Fiscal: Eficiencia Y Equidad. Pág. 132. Disponible en: Dialnet<https://dialnet.unirioja.es>.
- Enciclopedia Jurídica 2020. España. Base de Datos en línea. Disponible en:<http://www.encyclopediajuridica.com/d/contribuyente/contribuyente.htm>.
- HERNANDEZ SAMPIERI, R., FERNANDEZ COLLADO, C., y BAPTISTA, Lucio. Metodología de la Investigación. McGraw-Hill. México 2006. 4ta edición. ISBN: 970-10-5753-8. Pág. 26. Disponible en línea: https://investigar1.files.wordpress.com/2010/05/1033525612-mtis_sampieri_unidad_1-1.pdf.
- RUS ARIAS, Enrique. Define el método comparativo como: *es una forma de generar o refutar teorías e hipótesis que utiliza comparaciones basadas en procedimientos análogos a los del método científico*. 20 de agosto, 2020). *Método comparativo*. Economipedia.com. Disponible en línea: <https://economipedia.com/definiciones/metodo-comparativo.html>
- Curso de Cobranza Administrativa en las Administraciones Tributarias. Tema 1. Curso sobre Cobranza. 4ta Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Año 2019. ISBN- 978-9962-647-87-4.

- ROSS BRAVO, Dr. Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Tercera Edición. República Dominicana: CAPGEFI, 2012. ISBN: 978-9945-8566-3-7.
- Modelo de Código Tributario del CIAT. Un Enfoque Basado en la experiencia Iberoamericana. Ciudad de Panamá, Panamá. Mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho Tributario*. Tomo I. Sustantivo y Administrativo. 1era Edición, 2011, Editora Centenario. ISBN: 978-9945-481-01-3.
- RAPOPORT, Manuel. El Cobro de la Deuda Tributaria: Políticas y Problemas Administrativos. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT. Pág. 116. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1968/Espanol/Asam2_Argentina1968_rapoport_oea.pdf.
- República Dominicana. Ley 11-92. Código Tributario Dominicano.
- Constitución de la República Dominicana. Gaceta Oficial No. 10805, de fecha 10 de julio de 2015.
- República Dominicana. Ley 107-13, sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo. G.O. No. 10722. Fecha 8 de agosto del 2013.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ta Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires 2001. Disponible en línea: https://www.academia.edu/26285923/Villegas_Hector_Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario?auto=download.

- VASQUEZ CASTRO, Yorlin L. Perjurio, falsedad e inexactitud en las declaraciones impositivas: ¿cuál es el instituto jurídico que suspende la prescripción de la obligación tributaria. En Gaceta Judicial. Publicado en fecha 04 de Enero de 2018. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:DO/prescripci%C3%B3n+tributaria/WW/vid/839612229>.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Actualizada por Susana Camila Navarro y Rubén Oscar Asorey. Volumen II, 9na Edición. La Ley S.A.E. Buenos Aires 2015. ISBN: 987-03-0331-5.
- CUENCA MINTA, Nancy Rocío. Importancia de la Facultad Recaudadora en la Gestión de la Administración Tributaria. Machala 2018. Tesis de Grado Carrera de Contabilidad y Auditoría. UTMACH.
- RODRIGUEZ. Víctor. Aspectos Formales y Materiales del Principio de Legalidad y la Aplicación de las Tasas. Publicado En Acentos, en fecha 11 de Mayo del 2016. Artículo Digital. Disponible en: <https://acento.com.do/opinion/aspectos-formales-y-materiales-del-principio-de-legalidad-y-la-aplicacion-de-las-tasas-8347420.html>.
- LA HOZ, David. El Principio de Eficacia Administrativa. Publicado en fecha 26 de octubre del 2014. En el Diario Digital RD. Disponible en: <https://www.diariodigital.com.do/2014/10/26/el-principio-de-eficacia-administrativa.html>.
- GARDAIS ONDARZA, Gabriela. El Control de Legalidad y La Eficiencia y Eficacia Como Principios Jurídicos Fiscalizables. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XXIII (Valparaíso, Chile, 2002).
- ROJAS CHAVES, Dra. Magda Inés. Principio de Economía Procesal en sede administrativa. Crédito. Fondos públicos. Créditos en favor de la Administración. Incobrabilidad. Principios de eficiencia, economicidad y razonabilidad del gasto público. Dictamen N.C-204-2015 de fecha 05 de

agosto de 2015. Costa Rica. Procuraduría General de la República. Compendio de Boletín 2015. Disponible en línea: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=18970&strTipM=T.

- SOSA, José Félix. Los Principios de Economicidad, Eficiencia y Eficacia, en las Contrataciones del Estado. XXVI Congreso Nacional de Contadurías Generales. San Juan, Año 2011.
- PETREI, Humberto, RATNER, Gabriel y PETREI, Romeo E., Presupuesto y control. Las mejores prácticas para América Latina, 1ª Edición, (Buenos Aires, 2.005).
- JULIEN LUPERA, Jaime. La Prescripción Como Forma de Extinguir la Obligación Tributaria. Quito Febrero 2003. Tesis Doctoral. Universidad Internacional SEK.
- CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia. México D.F., Febrero 2009. Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Pág. 11. Disponible en línea: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/2082>.
- FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Juan José, *Manual de Procedimiento de Recaudación y Cobro Coactivo*, Madrid, España, 2005-2007.
- ATENCIA, Francis. Extinción de la Obligación Tributaria. Barquisimeto, Octubre 2016. Universidad Fermín Toro.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ta Edición Amplia y Actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 2001.

- MORALES PEREZ, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Marzo 2013. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública VIII Edición. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. ISBN: 978-9962-647-66-9.
- ARIAS BAUTISTA, Gina. *Estratificación de la Cartera Activa en el Mejoramiento del Procedimiento de Cobro Coactivo de Tributos en la Dirección Zona 3 del Servicio de Rentas Internas del Período Fiscal 2015*. Ambato, Ecuador Abril 2017. Tesis Maestría en Administración Tributaria.
- SANCHEZ CORDERO DAVILA, Jorge A. *Caducidad*. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa. S.A., México 1985, Tomo II. Pág. 14.
- CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de derecho usual P-Q I*, Editorial Heliasta SRL. 21 Edición. Tomo III, Buenos Aires – Argentina.
- MAZEAUD, Henri, León y Jean. *Lecciones de Derecho Civil. 2da Parte. Volumen III*, Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. Argentina. 1978.
- GARCIA NOVOA, Cesar. *Iniciación, Interrupción y Computo del Plazo de la Prescripción de los Tributos*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA. 2011. ISBN 978-84-9123-352-7. Disponible en línea: <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100886786.pdf>.
- GUERRA REGUERA, Manuel. *Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.
- GONZALEZ BONA, Alejandro. *La Imprescriptibilidad De Los Derechos Registrados A La Luz Del Principio IV De La Ley Núm. 108-05*. En Gaceta Judicial. Publicado en fecha 04 de Enero de 2018. Disponible en línea:

<https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:DO/prescripcion+adquisitiva+o+usucapion/WW/vid/839612223>.

- LASARTE ALVAREZ, C: Principios de Derecho Civil. Tomo Primero, Parte General t Derecho de la Persona. Getafe 2000, Pág.193. Citado por: AGUDO GAVILÁN, Manuel. *Reflexión Sobre la Prescripción Tributaria. Nueva Fiscalidad*. Madrid España Marzo 2012, Núm. 2-2012. Editora Dykinson. ISSN: 1696-0173 Pág. 104. Disponible en línea: <https://app.vlex.com/#vid/402244094>.
- RODRIGUES MENDES, Sérgio. Los Plazos para Determinar la Obligación y Exigir el Pago de las Deudas Tributarias, en los Países Miembros del CIAT. Diciembre 2012. Págs. 99-103. Disponible en línea: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_34/Espanol/7los_plazos_para_determinar_rodriguez.pdf.
- HERNANDEZ, Carlos. BONIFACIO, Yajaira. CORDERO, Vianna. FRIAS, Antonio. HEUREAUX, Lissette. Definiciones Básicas Fase 1 del Diseño Conceptual Plan Ajustes de la Cobranza (PACO). Subdirección de Recaudación Gerencia de Cobranzas. Elaborado en fecha 31 de enero del 2019.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 2016. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). De fecha 17 de abril de 2016, Manual sobre Recaudación y Cobranza de Tributos. Pág. 111, Disponible en Línea: https://ciatorgpublic.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf.
- DOMÍNGUEZ CORTÉS Matías. Ordenamiento tributario español, página 495 citado por GÉNOVA GALVÁN, La prescripción tributaria, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57.