

La Prescripción en Materia Tributaria

La Prescripción en Materia Tributaria

Contenido

Introducción

Sección I

La Prescripción en el Código Tributario

I.- Disposiciones Legales.

A) Plazo de Prescripción y Punto de Partida.

B) Interrupción de la Prescripción.

C) Suspensión de la Prescripción.

D) Invocación de la Prescripción.

II.- Plazos de Prescripción.

A) Las Acciones del Fisco para Exigir las Declaraciones Juradas de Impuestos.

B) Las Acciones del Fisco para Impugnar las Declaraciones Juradas de Impuestos Efectuadas.

C) Las Acciones del Fisco para Requerir el Pago del Impuesto.

D) las Acciones del Fisco para Practicar la Estimación de Oficio o Determinación de Oficio.

E) Las Acciones del Fisco para Iniciar Acciones por Violación a este Código o a las Leyes Tributarias.

- a) los Delitos Tributarios.
- b) Las Faltas Tributarias.

F) Las Acciones del Sujeto Pasivo contra el Fisco, en Repetición del Impuesto.

III.- Cómputo del Plazo de Prescripción en los Impuestos Internos Nacionales.

A) Impuesto sobre la Renta.

B) Retenciones del Impuesto sobre la Renta.

C) Impuesto Selectivo al Consumo.

D) ITBIS.

E) Impuesto sobre Sucesiones.

- 1) Apoyo Jurisprudencial.
- 2) Críticas a esta Teoría y Sentencias.

F) Jurisprudencias.

IV.- Interrupción de la Prescripción.

A) Causas de Interrupción.

- 1) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria.
- 2) Por el Reconocimiento de la Deuda.
- 3) Por la Realización de Cualquier Acto Administrativo o Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

- a) Acto Administrativo Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.
- b) Acto Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

4) Caso Especial de las Rectificativas Voluntarias.

a) Las Declaraciones Rectificativas No Son Determinaciones y por tanto No Interrumpen la Prescripción.

b) El Reconocimiento de la Deuda mediante una Rectificativa Sí Interrumpe la Prescripción.

c) La Rectificativa No es un Acto Administrativo o Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

B) Efectos de la Interrupción de la Prescripción.

C) Jurisprudencias.

V.- Suspensión de la Prescripción.

A) Interrupción y Suspensión.

B) Causas y Efectos de la Suspensión.

1) Por la Interposición de un Recurso.

2) Por No Presentar Declaración de Impuestos.

3) Por Presentar la Declaración de Impuestos con Falsedades.

a) Concepto de Falsedad.

b) Falsedad según la Jurisprudencia.

4) Por la Notificación del Inicio de una Fiscalización.

B) Suspensión Reiterada.

VI.- Invocación de la Prescripción.

VII.- Falsa Teoría de la Falsedad.

VIII.- La Jurisprudencia.

Sección II

La Prescripción en Aduanas

I.- Principio General de Prescripción.

II.- Plazo de Prescripción.

III.- Fecha de Inicio del Cómputo del Plazo.

A) Principios generales.

B) Excepción al Plazo y al Inicio del Cómputo del Plazo

IV.- Suspensión del Plazo de Prescripción.

VI.- Caso Especial de Admisión Temporal.

Sección III

Prescripción en los Tributos Municipales

I.- Disposiciones Generales.

A) Constitución de la República.

B) Ley No.176-07 del Distrito Nacional y los Municipios.

II.- Prescripción en Materia Municipal.

A) Período de Prescripción para el Cobro de la Deuda.

B) Período de Prescripción para las Infracciones y Sanciones.

Introducción

De acuerdo con el artículo 2219 del Código Civil “la prescripción es un medio de adquirir o de extinguir una obligación, por el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones que determina la ley.”

Podemos entender que la prescripción extintiva es aquella que por efecto del transcurso del tiempo extingue o elimina una obligación en contra de un deudor, haciendo desaparecer su obligación de cumplir con esa deuda, y tiene su fundamento en el hecho de que el acreedor tiene un tiempo determinado para intentar cobrar su deuda, pues al deudor no se le puede mantener indefinidamente en una incertidumbre jurídica.

Sin embargo, en realidad la prescripción no elimina la obligación a cargo del deudor, sino solo la acción que tiene el acreedor para exigir el pago de la deuda, lo que significa que la deuda prescrita pasa a ser de una obligación legal a una obligación moral. En este sentido, si un deudor con una obligación legal prescrita a su favor decide pagar voluntariamente esa deuda, no podría después exigir un reembolso de la misma.

En materia de impuestos de Aduanas la anterior Ley General de Aduanas No.3489 establecía en su artículo 118 que la Dirección General de Aduanas tenía un plazo de dos años para reliquidar los impuestos de importación y exportación. No obstante, y como veremos más adelante, esta Ley 3489 fue derogada por la nueva Ley de Aduanas No.168-21 y el plazo de prescripción cambió.

Por su parte, en materia de impuestos internos la prescripción se regula por los artículos 21 y siguientes del Código Tributario y el artículo 15 que establece que “la obligación tributaria se extingue por las siguientes causas: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; d) Prescripción.” Es decir, que la prescripción extingue de pleno derecho la obligación tributaria, lo que significa que hace desaparecer la obligación de exigir el pago del tributo y por tanto elimina el derecho del fisco a exigir su cobro.

Sobre este particular nuestro Tribunal Superior Administrativo ha fallado de la siguiente manera: “La prescripción extintiva o liberatoria es la excepción que acuerda la ley para oponerse a la acción del acreedor, cuando éste no la ha ejercido dentro del plazo legal. Considerando, que la prescripción comienza a correr en favor del deudor el día que el acreedor ha podido intentar útilmente su acción, criterio explícito de la Suprema Corte de Justicia (B.J.639, octubre 1963, Pág.1148). Que la prescripción

extintiva o liberatoria es la excepción que nos acuerda la ley para oponernos a la acción del acreedor, cuando éste, no la ha ejercido dentro del plazo establecido al efecto; Considerando, que por los motivos expuestos precedentemente procede declarar la prescripción del presente recurso contencioso tributario, sin examen al fondo del expediente, de conformidad con el artículo 44 de la Ley No.834 del 15 de julio de 1978, que dispone: “Constituye una inadmisibilidad todo medio que tienda a hacer declarar al adversario inadmisibile en su demanda, sin examen al fondo, por falta de derecho para actuar, tal como la falta de calidad, la falta de interés, la prescripción, el plazo prefijado, la cosa juzgada”. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.026-2008, de fecha 25 de marzo del 2008)

No obstante, en muchos casos la Administración Tributaria es renuente a aceptar el designio de la ley de que por su ineficiencia o falta de control sobre los contribuyentes la obligación tributaria se extingue y entonces el fisco pierde su derecho al cobro de las deudas, dando origen a litigios. Esto ha dado lugar a que el fisco, incluso con el apoyo de algunas sentencias de tribunales, pretenda interpretar la ley de manera inadecuada o distinguir donde la ley no distingue.

En razón de que en materia tributaria la única fuente de la obligación tributaria es la ley, y solo la ley puede crearla o extinguirla, la llamada “obligación moral o natural de pagar” no existe en materia impositiva, sino solamente en el Derecho Civil, siendo éste un derecho voluntario que le asiste al deudor de pagar o no pagar una deuda prescrita, pero nunca un derecho a cobrar que le asiste al acreedor, quien por efecto del transcurso del tiempo ha perdido su derecho a cobrar. Por lo tanto, si el fisco quiere cobrar su deuda, debe hacerlo dentro del plazo legal establecido.

Además, la jurisprudencia ha señalado que la prescripción en materia impositiva no se rige por el Código Civil, sino por la ley tributaria que ha consignado normas específicas sobre esta materia, para regir exclusivamente la materia impositiva.

En efecto, nuestro Tribunal Superior Administrativo ha declarado que “En materia de prescripción impositiva no rige el Código Civil, sino la Ley Tributaria. Considerando, que si bien es cierto que el artículo 2262 del Código Civil establece que todas las acciones tanto reales como personales, se prescriben por veinte años, no es menos cierto que en materia tributaria la prescripción estaba consignada en la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta, (ley vigente al momento del ejercicio impugnado) que dispone en su artículo 96 lo siguiente: “Prescriben a los tres años: a) Las acciones del para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio. Párrafo: El punto de partida de las

prescripciones indicadas en el presente artículo será la fecha de vencimiento del plazo establecido en esta ley 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 de beneficios”. Que su concordante el artículo 21 del Código Tributario señala las mismas condiciones para la prescripción.” (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

Sección I

La Prescripción en el Código Tributario

I.- Disposiciones Legales.

A) Ambito de Aplicación del Código Tributario.

El artículo 1 del Código Tributario dispone lo siguiente: “**Artículo 1.** El presente Título I establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos. Los Títulos II, III, y IV corresponden al Impuesto sobre la Renta, al Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios y al Impuesto Selectivo de Consumo, respectivamente. Cada Título subsiguiente corresponderá, a cada uno de los impuestos que serán incorporados a este código en la medida que avance el proceso de la Reforma Tributaria.”

Lo anterior significa que si el Código Tributario solo se aplica a los “tributos internos nacionales”, no se aplica a los tributos de aduanas, que están regulados por la Ley de Aduanas No.168-21 ni a los tributos o arbitrios Municipales, consignados en la Ley No.176-07 del Distrito Nacional y los Municipios.

B) Plazo de Prescripción y Punto de Partida.

El artículo 21 del Código Tributario señala 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 a las leyes tributarias; y c) Las acciones contra el fisco en repetición del impuesto.”

Por su parte, el párrafo único de este artículo 21 señala que “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.”

Sin embargo, en lo que fue un desliz de los autores del Código Tributario, en el artículo 22 del mismo Código se estableció que “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.”

Es decir, que mientras el párrafo del artículo 21 dispone que el punto de partida de las prescripciones será “la fecha de vencimiento del plazo”, el artículo 22 del mismo Código consigna que el plazo de prescripción se contará “a partir del día siguiente al vencimiento del plazo,” es decir con un día de diferencia.

C) Interrupción de la Prescripción.

Señala el artículo 23 del Código Tributario que el término de prescripción se interrumpirá por las siguientes causas:

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 tendiente a ejecutar el cobro de la deuda.

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.

D) Suspensión de la Prescripción.

Dispone el artículo 24 del Código Tributario que el curso de la prescripción se suspende en los siguientes casos:

1) 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.

2) Hasta el plazo de dos años:

a) Por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades.

b) Por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa.

E) Invocación de la Prescripción.

Finalmente, el artículo 25 del Código Tributario expresa que la prescripción deberá ser alegada por quien la invoca, ya sea ante la Administración Tributaria o ante los órganos jurisdiccionales.

II.- Plazos de Prescripción.

Tal y como hemos dicho, antes de la entrada en vigencia del Código Tributario, o sea en el año 1992, el tema del plazo de la prescripción extintiva en materia de impuestos se regulaba por el párrafo único del artículo 2277 del Código Civil, el cual establecía que “Prescriben por el transcurso del mismo período de tres años, las acciones del Estado, del Distrito Nacional, de los municipios y de cualquiera otra división política de la República, para el cobro de impuestos, contribuciones, tasas, y de toda otra clase de tributación de carácter impositivo. El indicado plazo de tres años para esta prescripción se computa a partir del momento en que el pago de la obligación impositiva pueda ser perseguido.”

Con la entrada en vigor del Código Tributario en el año 1992, el indicado párrafo del artículo 2277 del Código Civil fue derogado por el artículo 402 (hoy 410) del Código

Tributario, y a partir de entonces el tema del plazo de la prescripción extintiva respecto de los tributos internos nacionales, incluyendo los plazos y causas de interrupción y suspensión de la prescripción, se rige por los artículos 21 y siguientes del Código Tributario, no solo por la derogación expresa de este párrafo del artículo 2277 relativo al plazo, sino también porque el Código Tributario, al establecer normas específicas respecto a la prescripción tributaria de los tributos internos nacionales, incluyendo interrupción y suspensión, derogó cualquier disposición en contrario.

En este sentido, el artículo 21 del Código Tributario expresa textualmente 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 a las leyes tributarias; y c) Las acciones contra el fisco en repetición del impuesto.” Es decir, que en principio en materia de impuestos internos nacionales todos los plazos de prescripción tienen un término de tres años, para las siguientes causas:

A) Las Acciones del Fisco para Exigir las Declaraciones Juradas de Impuestos.

El pago de algunos impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Selectivo al Consumo, el ITBIS y otros exigen que previo a su pago el contribuyente o responsable le presente al fisco una declaración de impuestos, la cual no constituye un acto de determinación de la obligación tributaria, sino un suministro de información conteniendo las operaciones comerciales y fiscales del sujeto pasivo, con la finalidad de que sea la Administración Tributaria quien realice la determinación de la obligación tributaria correspondiente, ya sea de manera tácita, es decir aprobando la misma con su silencio, o de manera expresa, es decir impugnando la declaración ya presentada o notificándole al sujeto pasivo omiso una determinación de oficio.

En este sentido, por ejemplo, presentamos a continuación algunas disposiciones legales que exigen la presentación de declaraciones juradas de impuestos:

a) Impuesto sobre la Renta. El artículo 111 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente: “Artículo 111. Declaración de Rentas de las Sociedades. Toda sociedad constituida en el país o en el extranjero, cualquiera que fuere su denominación y forma en que estuviere constituida, domiciliada en el país, que obtenga rentas de fuente dominicana y/o rentas del exterior, provenientes de inversiones y ganancias financieras, estará obligada a presentar ante la Administración, o las entidades bancarias o financieras

autorizadas para ello, después del cierre de su ejercicio anual, una declaración de la renta neta obtenida durante dicho ejercicio, dentro de los ciento veinte (120) días posteriores a la fecha de cierre.”

b) Retenciones del Impuesto sobre la Renta. El artículo 61 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente: “Artículo 61. Plazos para Pagar Retenciones. El agente de retención debe declarar y pagar mensualmente los montos retenidos, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente. Para tal fin, deberá ceñirse a los trámites que determine la Administración.”

c) Impuesto Selectivo al Consumo. El artículo 7 del Reglamento 79-2003 para la Aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, consagra lo siguiente: “Artículo 7. Liquidación y Pago. Para los efectos del Artículo 368 del Código Tributario, el contribuyente presentará una declaración jurada con los datos y documentos requeridos por la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de los primeros (20) días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar.”

d) ITBIS. El artículo 353 del Código Tributario, relativo al Impuesto a las Transferencias de bienes y Servicios (ITBIS) expresa lo siguiente: “Artículo 353. Período Fiscal y Declaración Jurada. a) El período fiscal es el mes calendario; b) Obligación de presentar declaración jurada. Los contribuyentes de este impuesto deberán presentar una declaración jurada de las actividades gravadas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento; c) Plazo para la presentación y pago del impuesto. La declaración deberá ser presentada en el transcurso de los primeros veinte (20) días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar.”

e) Impuesto sobre Sucesiones. El artículo 26 de la Ley No.2569, sobre Impuesto a las Sucesiones y Donaciones, señala lo siguiente: “Artículo 26.- (Modificado por el artículo 6 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria). Las declaraciones para fines de impuesto sobre sucesiones deberán ser hechas dentro de los noventa (90) días de la fecha de apertura de la sucesión, no obstante el plazo que le confiere a los beneficiarios el Artículo 795 del Código Civil; y las referentes al impuesto sobre donaciones, dentro de los treinta (30) días de la fecha de otorgamiento de éstas. Sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos podrá conceder prórrogas de estos plazos cuando así lo solicite el interesado, y existan razones justificadas para ello.”

En resumen, cuando la ley dispone que el sujeto pasivo está en la obligación de presentar una declaración de impuestos y no la presenta, la Administración Tributaria tiene el derecho de exigirle al sujeto pasivo la presentación de la misma, pero debe hacerlo en un plazo de tres años, al cual, como veremos más adelante, se le agregan dos años más de suspensión de prescripción.

Cuando la declaración de impuestos no es presentada en la fecha establecida, además de constituir una causa de suspensión de la prescripción y de habilitar a la Administración Tributaria a proceder con una determinación o estimación de oficio, constituye una infracción de incumplimiento a los deberes formales, sancionada con penas administrativas.

B) Las Acciones del Fisco para Impugnar las Declaraciones Juradas de Impuestos.

Anteriormente hemos explicado que en los casos en que los impuestos deban ser pagados mediante una declaración de impuestos, es deber formal del sujeto pasivo presentar esta declaración y hacerlo dentro de los plazos legales establecidos.

La idea de esta declaración no es más que el suministro de la información fiscal que debe proveer el sujeto pasivo para que con esta información, más aquella que puedan obtenerse por otras vías, la Administración Tributaria pueda efectuar la determinación de la obligación tributaria, pues de conformidad con el artículo 65 del Código Tributario “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria,” lo cual ha sido ratificado por nuestro Tribunal Constitucional al fallar que “la facultad de Determinación de la Obligación Tributaria reside en la Administración Tributaria, no en el contribuyente”. (Sentencia TC/0493/15, de fecha 6 de noviembre del 2015). Asimismo, este Tribunal ha sido reiterativo en esta posición al señalar que “la Dirección General de Impuestos Internos ha sido facultada para realizar la determinación de la obligación tributaria.” (Sentencia TC No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

En base a lo anterior debemos afirmar, aunque a veces parece extraño, que la única que puede efectuar una determinación de la obligación tributaria es la Administración Tributaria y que el sujeto pasivo, al presentar su declaración de impuestos, no está determinando su obligación tributaria, sino suministrándole al fisco informaciones básicas para que sea éste quien haga la determinación, ya sea de manera tácita, es decir con su silencio sobre la declaración presentada, o de manera expresa, es decir

con una determinación de oficio mutuo propio o mediante una impugnación a la declaración de impuestos presentada por el sujeto pasivo.

En este sentido, cualquier acción del fisco tendiente a impugnar las declaraciones de impuestos presentadas por los sujetos pasivos, debe realizarse dentro del plazo de tres años consignado en el artículo 21 del Código Tributario.

C) Las Acciones del Fisco para Requerir el Pago del Impuesto.

En muchos casos existe la posibilidad de que el sujeto pasivo primero presente su declaración de impuestos y posteriormente proceda a pagar el monto adeudado, ya sea porque la ley otorgue plazos distintos para declarar y pagar o cuando el contribuyente solicita una prórroga para el pago. También puede suceder esto cuando el sujeto pasivo está omiso en su declaración o que en algunos impuestos, como por ejemplo en el impuesto a las placas de vehículos de motor, la ley requiera el pago sin necesidad de la previa presentación de una declaración.

En casos como los anteriores, cuando el sujeto pasivo no paga su deuda dentro del plazo establecido para pagar, entonces el fisco puede ejercer acciones para cobrarlo. Sin embargo, y de acuerdo con el indicado artículo 21 del Código Tributario, el fisco solo cuenta con un plazo de tres años para iniciar estas acciones en cobro. Transcurrido estos tres años sin que se haya iniciado su procedimiento de cobro compulsivo, lo cual debe hacer a través de su Ejecutor Administrativo, entonces el fisco pierde todo derecho a cobrarlo, por haber prescrito la acción de cobro.

D) las Acciones del Fisco para Practicar la Estimación de Oficio o Determinación de Oficio.

Tal y como veremos más adelante, el artículo 64 del Código Tributario dispone que la “determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

También hemos indicado que aunque parezca extraño, no corresponde al sujeto pasivo hacer la determinación de la obligación tributaria, sino que el artículo 65 del mismo Código Tributario indica que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria,” pues el sujeto

pasivo, al presentar su declaración de impuestos, simplemente suministra información al fisco para que sea éste quien en definitivas efectúe la determinación de la obligación tributaria. Así también se ha manifestado nuestro Tribunal Constitucional, el cual ha decidido que “la facultad de Determinación de la Obligación Tributaria reside en la Administración Tributaria, no en el contribuyente”. (Sentencia TC/0493/15, de fecha 6 de noviembre del 2015 y Sentencia TC No.0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

Esta determinación exclusiva por parte de la Administración Tributaria puede ocurrir de dos maneras:

a) Con el silencio del fisco sobre la presentación de la declaración de impuestos efectuada por el sujeto pasivo, lo que equivale a una ratificación o determinación tácita o silenciosa; o

b) Con una determinación de oficio expresa por parte del fisco, ya sea efectuándola cuando el sujeto pasivo esté omiso en la presentación de su declaración o cuando impugne la ya presentada.

Asimismo, la determinación de oficio puede hacerse utilizando dos métodos distintos:

a) Sobre Bases Ciertas, es decir cuando el fisco conoce todas las informaciones y elementos necesarios para efectuar una determinación ajustada a la realidad de los hechos y actos; y b) Sobre Bases Presuntas o Estimaciones, la cual determinación se le conoce como estimación de oficio, pues en estos casos el fisco conoce solamente una parte de las informaciones o elementos necesarios para practicar una determinación ajustada a la realidad, teniendo que fundamentar y sostener la misma con algunas presunciones o estimaciones.

En este sentido, y respecto de la prescripción, la Administración Tributaria solo dispone de un plazo de tres años para practicar la determinación de la obligación tributaria, ya sea sobre bases ciertas o sobre presunciones o estimaciones, teniendo que notificarle al sujeto pasivo, dentro de este plazo, cualquier impugnación o ajuste a la declaración de impuestos presentada o de lo contrario esta declaración presentada se considerará ratificada por el fisco y por tanto sinónimo de una determinación de oficio tácita y definitiva.

E) Las Acciones del Fisco para Iniciar Acciones por Violación a este Código o a las Leyes Tributarias.

En materia fiscal existen dos tipos de infracciones: a) Las faltas o contravenciones, también llamadas infracciones, que son conocidas y sancionadas por la propia Administración Tributaria y que principalmente se deben a incumplimiento de los deberes formales; y, b) Los delitos tributarios, que son juzgados y castigados por los tribunales judiciales.

a) Los Delitos Tributarios.

Según el Código Tributario, constituyen delitos tributarios, conocidos y sancionados por los tribunales penales, las siguientes infracciones:

- 1) La defraudación tributaria (artículo 204);
- 2) La elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos (artículo 204);
- 3) La fabricación y falsificación de especies o valores fiscales (artículo 204);
- 4) La Falsedad. El artículo 244 del Código Tributario dispone que “La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.”
- 5) Lavado de Activos. La Ley No.155-17, de Lavado de Activos, promulgada en fecha 1 de junio del 2017, estableció en su artículo 2 que el delito tributario es lavado de activo.

En efecto, esta Ley No.155-17 expresa lo siguiente: “Definiciones. Salvo indicación expresa en contrario, las siguientes definiciones se aplicarán con exclusividad a todo el texto de la presente ley: Numeral 11) Infracción Precedente o Determinante: Es la infracción que genera bienes o activos susceptibles de lavado de activos. Se consideran delitos precedentes o determinantes el tráfico ilícito de drogas y sustancias controladas, cualquier infracción relacionada con el terrorismo y el financiamiento al terrorismo, tráfico ilícito de seres humanos (incluyendo inmigrantes ilegales), trata de personas (incluyendo la explotación sexual de menores), pornografía infantil, proxenetismo, tráfico ilícito de órganos humanos, tráfico ilícito de armas, secuestro, extorsión (incluyendo aquellas relacionadas con las grabaciones y fílmicas

electrónicas realizadas por personas físicas o morales), falsificación de monedas, valores o títulos, estafa contra el Estado, desfalco, concusión, cohecho, soborno, tráfico de influencia, prevaricación y delitos cometidos por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, soborno transnacional, delito tributario, estafa agravada, contrabando, piratería, piratería de productos, delito contra la propiedad intelectual, delito de medio ambiente, testaferrato, sicariato, enriquecimiento no justificado, falsificación de documentos públicos, falsificación y adulteración de medicamentos, alimentos y bebidas, tráfico ilícito de mercancías, obras de arte, joyas y esculturas, y robo agravado, delitos financieros, crímenes y delitos de alta tecnología, uso indebido de información confidencial o privilegiada, y manipulación del mercado. Asimismo, se considera como infracción precedente o determinante, toda infracción grave sancionable con una pena punible no menor de tres (3) años.”

Sobre el delito fiscal por Lavado de Activos el Reglamento no.408-17, para la Aplicación de la Ley No.155-17, expresa en su artículo 47 lo siguiente: Umbrales para determinación delito tributario como delito precedente. A los fines de la Ley núm.155-17, los delitos tributarios se consideran como infracciones precedentes o determinantes de lavado de activos conforme a lo establecido en el numeral 11 del artículo 2 de dicha ley, cuando los montos envueltos sean iguales o superiores a setecientos (700) salarios mínimos promedio en el sector privado no sectorizado durante un ejercicio fiscal, excepto en los casos de una recurrencia de la misma conducta luego de auditoría, notificación o advertencia de la DGII por parte de la DGII, en cuyo caso no aplicará este umbral.

Con respecto a la prescripción, el artículo 227 del Código Tributario expresa que “La acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por delitos tributarios contemplados en este Código, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal”, lo que significa que en materia de delitos tributarios no se aplica la prescripción de tres años contemplada en el artículo 21 del Código Tributario, sino que “prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal”, distinto a lo que sucede con las infracciones o faltas tributarias, según veremos.

No obstante, aunque el delito tributario es de carácter penal y por tanto no puede ser conocido ni sancionado por la Administración Tributaria, sino por los tribunales judiciales, el artículo 234 del Código Tributario prevé que en los casos en que la Administración Tributaria “tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal.” Sobre este particular la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

1) Considerando, que es bueno precisar que para el cálculo de dicho plazo de prescripción, es necesario tener un punto de partida, que dicho plazo puede ser interrumpido o suspendido de acuerdo a la naturaleza de los actos que intervengan. Sin embargo, es necesario que los actos que producen esta interrupción o suspensión se emitan dentro del plazo de los tres (3) años que establece el indicado artículo 21 del Código Tributario. (Sentencia del TSA No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

2) En caso de falsedad, se ha señalado que si la declaración jurada presentada es objeto de presunción de falsedad, la suspensión debe de comenzar dentro del transcurso de los tres (3) años y no después. Esto es así, por el hecho de que la falsedad implica ciertos elementos o criterios donde se considera la intención y maniobras del contribuyente de falta a la verdad. Y cuando se falta a la verdad nos referimos en que debe existir una simulación de hechos, donde se observe falsificación de documentos, inventar medios de pagos, o la alteración de facturas, así como intención de engañar al fisco que constituye un delito, ya que el artículo 244 del Código Tributario en su contenido expresa que: “La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio”. (Sentencia TSA No.0030-03-2018-SSEN-00234, del año 2018)

b) Las Faltas Tributarias.

De conformidad con el artículo 205 del Código Tributario, constituyen faltas o contravenciones tributarias sancionadas pecuniariamente las siguientes:

- 1) La evasión tributaria que no constituye defraudación;
- 2) La mora;
- 3) El incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros.
- 4) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria.
- 5) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

Sobre la prescripción, el artículo 226 del mismo Código establece que “La acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones, así como para hacerlas cumplir, prescribe en el término de 3 años, contados desde que se cometió la infracción”, agregando en sus párrafos que “Si la infracción fuere de carácter continuo, el término comenzará a correr a partir del día siguiente en que hubiere cesado de cometerse la infracción” y que “En el mismo plazo prescribirán los intereses moratorios por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias.”

Es obvio, pues, que el texto del artículo 226 del Código Tributario está en consonancia con el artículo 21 del mismo Código, en el sentido de que las acciones del fisco para iniciar acciones por violación a este Código o a las Leyes Tributarias, relativas a faltas o contravenciones tributarias prescriben a los tres años.

Con respecto a la interrupción de la prescripción por faltas tributarias, el artículo 228 señala que “La prescripción de la acción sancionatoria por faltas tributarias se interrumpe:

- 1) Por la comisión de una nueva falta. El nuevo término comenzará a correr desde la fecha en que tuvo lugar la nueva falta.
- 2) Por la notificación de la resolución o sentencia que imponga o confirme la sanción.
- 3) Desde que intervenga requerimiento administrativo o judicial exigiendo el cumplimiento de las sanciones.
- 4) Por el reconocimiento expreso o tácito de la infracción por parte del autor.

Asimismo, con respecto a la suspensión, el artículo 229 expresa que “La prescripción de la acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones, sólo se suspenderá hasta que recaiga resolución firme, en el procedimiento para la aplicación de sanciones.

F) Las Acciones del Sujeto Pasivo contra el Fisco, en Repetición del Impuesto.

Cuando una persona le hace al fisco un pago de impuestos por una deuda tributaria que realmente no debe o le paga en exceso del monto de la deuda que sí debe, esa

persona tiene derecho a solicitarle al fisco un reembolso de lo pagado en forma indebida o en exceso.

En este sentido, el artículo 68 del Código Tributario consagra que “El pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria. En caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo,” la cual se ejerce ante el Tribunal Superior Administrativo.

Debemos observar que aunque este artículo 68 habla de el pago indebido o en exceso de “tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias”, lo cierto es que bastaba con hablar de impuestos y sanciones pecuniarias, pues los recargos por mora y los intereses son sanciones pecuniarias, según el artículo 221 del Código Tributario.

De todos modos, cuando el sujeto pasivo ha pagado impuestos o sanciones pecuniarias de forma indebida o en exceso, tiene un plazo de tres años para pedirle al fisco que le reembolse lo pagado en exceso o de manera indebida, lo cual puede hacerse mediante un reembolso en efectivo o mediante un crédito fiscal.

Finalmente, si el fisco no responde a la solicitud de reembolso que se le ha hecho o si su respuesta no satisface al sujeto pasivo solicitante, entonces este puede incoar una acción en repetición por ante el Tribunal Superior Administrativo, de acuerdo con el párrafo I del artículo 141 del Código Tributario, que establece que “corresponde también al Tribunal Contencioso Administrativo (actual Tribunal Superior Administrativo), conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos, en general.”

III.- Cómputo del Plazo de Prescripción en los Impuestos Internos Nacionales.

A) Impuesto sobre la Renta.

Los artículos 111 y 122 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, establecen lo siguiente:

“Artículo 111. Declaración de Rentas de las Sociedades. Toda sociedad constituida en el país o en el extranjero, cualquiera que fuere su denominación y forma en que estuviere constituida, domiciliada en el país, que obtenga rentas de

fuente dominicana y/o rentas del exterior, provenientes de inversiones y ganancias financieras, estará obligada a presentar ante la Administración, o las entidades bancarias o financieras autorizadas para ello, después del cierre de su ejercicio anual, una declaración de la renta neta obtenida durante dicho ejercicio, dentro de los ciento veinte (120) días posteriores a la fecha de cierre.”

“Artículo 122. Recibo de Pago del Impuesto. Hechas las declaraciones juradas, se efectuará el pago en la Colecturía de Impuestos Internos o en la Tesorería Municipal correspondiente, debiendo éstas oficinas expedir el recibo del impuesto pagado. En los casos en que dichas declaraciones fueran presentadas en entidades que para tales fines se autoricen en el futuro, éstas expedirán los recibos relativos al monto pagado.”

Esto significa, por ejemplo, que si una empresa tiene su ejercicio fiscal igual al año calendario, es decir desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, debe presentar su declaración jurada del Impuesto sobre la Renta y pagar el impuesto correspondiente, a más tardar el treinta (30) de abril de cada año, y que a partir de ese día se inicia el plazo de tres años de prescripción para que el fisco pueda efectuar ajustes o impugnaciones a la declaración ya presentada. Si el contribuyente no presentó su declaración de impuestos, entonces al plazo de tres años consignado en el artículo 21 del Código Tributario, se le suman dos años más por efecto de la suspensión, de conformidad con el artículo 23 del mismo Código, y el plazo de prescripción será de cinco años.

Pongamos un ejemplo de un caso en el cual no media ninguna causa de interrupción ni suspensión de la prescripción:

Impuesto sobre la Renta
Ejercicio Fiscal Enero a Diciembre 2018

Fecha de Cierre del Ejercicio Fiscal	31 de diciembre 2018
Fecha Vencimiento de pago del impuesto	30 de abril del 2019
Fecha Inicio de la Prescripción	1 de mayo del 2019
Fecha de Prescripción (a los 3 Años)	1 de mayo del 2022

B) Retenciones del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 61 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente:

“Artículo 61. Plazos para Pagar Retenciones. El agente de retención debe declarar y pagar mensualmente los montos retenidos, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente. Para tal fin, deberá ceñirse a los trámites que determine la Administración.”

Es decir, que si por ejemplo una empresa realizó retenciones del Impuesto sobre la Renta en el mes de julio del 2019, debe declarar y pagar esas retenciones a la DGII a más tardar el día 10 de agosto del 2019 y a partir del 11 de agosto del 2019 se inició el plazo de prescripción de los tres años expresados en el artículo 21 del Código Tributario y por ende dicho impuesto se considera prescrito tres (3) años después, es decir el día 11 de agosto del 2022, siempre y cuando no existan causas de suspensión o interrupción de la prescripción. Veamos el siguiente Cuadro:

Retenciones Impuesto sobre la Renta Ejercicio Fiscal Julio 2019

Fecha de Cierre del Ejercicio Fiscal	31 de julio del 2019
Fecha Vencimiento de Pago del Impuesto	10 de agosto del 2019
Fecha Inicio de la Prescripción	11 de agosto del 2019
Fecha de Prescripción (a los 3 Años)	11 de agosto del 2022

C) Impuesto Selectivo al Consumo.

El artículo 368 del Código Tributario, relativo al Impuesto Selectivo al Consumo, consagra lo siguiente:

“Artículo 368. Transferencias y Prestaciones de Servicios. En el caso de las transferencias y prestaciones de servicios el impuesto se liquidará y se pagará mensualmente.”

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento 79-2003 para la Aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, establece lo siguiente:

“Artículo 7. Liquidación y Pago. Para los efectos del Artículo 368 del Código Tributario, el contribuyente presentará una declaración jurada con los datos y documentos requeridos por la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de los primeros (20) días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar.”

Es decir, que si por ejemplo una empresa realizó transferencias gravadas con este impuesto en el mes de octubre del 2019, debe declarar y pagar este impuesto a la DGII a más tardar el día 20 de noviembre del 2019 y a partir del 21 de noviembre del 2019 se inició el plazo de prescripción de los tres años expresados en el artículo 21 del Código Tributario y por ende dicho impuesto se considera prescrito tres (3) años después, es decir el día 21 de noviembre del 2022. Veamos el siguiente Cuadro:

**Impuesto Selectivo al Consumo
Ejercicio Fiscal Octubre 2019**

Fecha de Cierre del Ejercicio Fiscal	31 de octubre del 2019
Fecha Vencimiento de Pago del Impuesto	20 de noviembre del 2019
Fecha Inicio de la Prescripción	21 de noviembre del 2019
Fecha de Prescripción (a los 3 Años)	21 de noviembre del 2022

D) ITBIS.

El artículo 353 del Código Tributario, relativo al Impuesto a las Transferencias de bienes y Servicios (ITBIS) consagra lo siguiente

“Artículo 353. Período Fiscal y Declaración Jurada.

- a) El período fiscal es el mes calendario.
- b) Obligación de presentar declaración jurada. Los contribuyentes de este impuesto deberán presentar una declaración jurada de las actividades gravadas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.
- c) Plazo para la presentación y pago del impuesto. La declaración deberá ser presentada en el transcurso de los primeros veinte (20) días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar.”

Es decir, que si por ejemplo una empresa realizó transferencias gravadas con este impuesto en el mes de octubre del 2019, debe declarar y pagar este impuesto a la DGII a más tardar el día 20 de noviembre del 2019 y a partir del 21 de noviembre del 2019 se inicia el plazo de prescripción de los tres años expresados en el artículo 21 del Código Tributario y por ende dicho impuesto se considera prescrito tres (3) años después, es decir el día 21 de noviembre del 2022. Veamos el siguiente Cuadro:

**Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y
Servicios (ITBIS)
Ejercicio Fiscal Abril 2019**

Fecha de Cierre del Ejercicio Fiscal	30 de abril del 2019
Fecha Vencimiento de Pago del Impuesto	20 de mayo del 2019
Fecha Inicio de la Prescripción	21 de mayo del 2019
Fecha de Prescripción (a los 3 Años)	21 de mayo del 2022

Por lo tanto y si no existen causas de suspensión o interrupción de la prescripción, y de acuerdo con los artículos 21 y siguientes del Código Tributario, en el ITBIS el inicio del plazo de prescripción es el último día establecido para pagar este impuesto, o sea a partir del día 21 del mes siguiente al período fiscal de que se trata.

E) Impuesto sobre Sucesiones.

En este impuesto los herederos o legatarios del fallecido deben presentar ante la DGII una declaración de impuesto sucesoral y luego la DGII se encarga de analizarla y notificarle a los declarantes los resultados de su análisis mediante un documento denominado Pliego de Modificaciones, con los ajustes pertinentes, informándole a cada heredero o legatario los impuestos a pagar.

En este sentido, el artículo 26 de la Ley No.2569, sobre Impuesto a las Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“Artículo 26.- (Modificado por el artículo 6 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria). Las declaraciones para fines de impuesto sobre sucesiones deberán ser hechas dentro de los noventa (90) días de la fecha de apertura de la sucesión, no obstante el plazo que le confiere a los beneficiarios el Artículo 795 del Código Civil; y las referentes al impuesto sobre donaciones, dentro de los treinta (30) días de la fecha de otorgamiento de éstas. Sin embargo, la

Dirección General de Impuestos Internos podrá conceder prórrogas de estos plazos cuando así lo solicite el interesado, y existan razones justificadas para ello.”

Es decir, que en esta materia el inicio del plazo de tres años de la prescripción extintiva se inicia al día siguiente de la presentación a la DGII de la declaración del impuesto sucesoral. Sin embargo, si el contribuyente no presentó su declaración sucesoral de impuestos, a este plazo de tres años se le suman dos años más de suspensión, según el artículo 23 del código Tributario.

No obstante, en la Administración Tributaria existe la falsa creencia de que el plazo de prescripción en materia de Impuesto sobre Sucesiones solo se inicia a partir de la presentación de la declaración sucesoral, es decir que hasta que el contribuyente no presente esta declaración el plazo de prescripción no empieza a correr, pues según la DGII el plazo de prescripción solo puede correr a partir del momento en que el fisco tenga conocimiento del fallecimiento del de cuius. Esta teoría es incluso apoyada por algunas jurisprudencias, según veremos más adelante.

1) Apoyo Jurisprudencial.

En el año 1957 Nuestra Suprema Corte de Justicia declaró lo siguiente:

a) El Plazo de Prescripción encaminado a Investigar y Ajustar una Declaración Sucesoral, tiene por Punto de Partida la fecha en que el fisco tiene conocimiento de las Omisiones e Irregularidades. “Considerando, que el artículo 33 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que "la Dirección General del Impuesto sobre la Renta podrá iniciar toda clase de investigaciones con relación a los impuestos creados por la presente ley, así como diligencias para el pago de dichos impuestos cuando los interesados no lo hicieren en los plazos ya establecidos"; que en primer término, este artículo consagra una acción de oficio que permite al Estado, por órgano de sus representantes calificados, proceder contra el obligado al pago del impuesto, sujeto a una verificación y liquidación, como a una reliquidación posterior de los impuestos; y en segundo término, dicho texto legal se refiere a las gestiones que deben realizarse para obtener el pago del impuesto que resulte tanto de una liquidación original, como del impuesto adicional resultante de una reliquidación posterior; Considerando que el plazo de la prescripción de la acta de oficio consagrada en el citado artículo 33, encaminada a una rectificación de la liquidación original, sólo puede tener por punto de partida la fecha en que las omisiones o irregularidades que dieron lugar a la reliquidación del impuesto, fueron

del conocimiento de las autoridades administrativas encargadas de hacerlo efectivo, y el plazo de la prescripción de la acción del Estado en pago de los impuestos adicionales resultantes de una reliquidación, no puede tener por punto de partida la fecha en que eran exigibles los impuestos adeudados conforme a la liquidación original, sino la fecha de la exigibilidad de los impuestos adicionales; Considerando que, en tales condiciones, la acción del Estado para el cobro de los impuestos adicionales ascendentes a la cantidad de RD\$32,747.61, cuyo pago fue requerido al actual recurrente en fecha diez de febrero de mil novecientos cincuenta y seis, no está extinguida por la prescripción de tres años, consagrada por el artículo 2277 del Código Civil; Considerando que, consecuentemente, el Tribunal a qua no ha violado el referido texto legal, sino que lo ha aplicado correctamente, lo mismo que el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo cual los medios que examinan carecen de fundamento y deben ser desestimados.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de noviembre de 1957, B.J. No.568, pág.2301).

Por su parte, el Tribunal Superior Administrativo emitió las siguientes dos sentencias:

b) En materia de Impuesto Sucesoral el Plazo de Prescripción se Inicia a partir del Momento en que se presente al fisco la Declaración Sucesoral. “Considerando, que de lo externado por el Magistrado Procurador General Tributario, se advierte que ha habido una interpretación errónea de la ley, ya que no es cierto, como dice el indicado funcionario, que para computar el plazo de prescripción y que sea declarado bueno y válido, se deba esperar que el pago de dichos impuestos le sean requeridos al deudor, pues en materia sucesoral, el plazo de la prescripción empieza a partir del momento en que se declaren ante la Administración Tributaria los bienes muebles e inmuebles dejados por el decujus; Considerando, que siendo el punto de partida de la prescripción el momento de la presentación de la declaración jurada y comprobando que en el caso de la especie la misma fue presentada en fecha 29 de mayo del 1991, y que el fisco sólo tenía un plazo de 3 años para realizar el cobro de los impuestos y que en fecha 25 de junio de 1998, 7 años después cuando notifica a los Sucesores del finado TRR por lo que el tribunal entiende que ha prescrito su acción para reclamar dicho pago, en tal sentido procede dejar sin efecto la resolución objeto del recurso, por improcedente y mal fundada.” (Sentencia del TCT, de fecha 28 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.289)

c) En materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el Plazo de Prescripción se Inicia a partir del Momento en que se presente al fisco la Declaración. “Considerando, que si bien es cierto que el plazo de la prescripción en materia tributaria es de tres (3) años, no menos cierto es que en materia de Sucesiones

y Donaciones dicho plazo empieza a computarse a partir del momento en que se declare ante la administración tributaria los bienes dejados por la decujus, y que en el caso de la especie, no obstante haberse producido la muerte en 1987, la declaración jurada de bienes fue presentada el 24 de junio de 1997, fecha ésta que es cuando la administración tiene conocimiento de la misma, y es el 30 de septiembre de 1997, cuando la administración notifica a el recurrente el pliego de modificaciones y liquidación sucesoral, habiendo transcurrido solo 98 días después de que la administración tuvo conocimiento de la sucesión, por lo que la actuación realizada por el fisco fue correcta y acorde al plazo que establece la ley; entendiéndose que con la actuación de la administración no se ha violentado la seguridad ni la tranquilidad social, sino que ésta ha ejercido sus facultades de fiscalización, por lo que el tribunal procede a declarar no prescrita la acción del fisco para el cobro del impuesto sucesoral.” (Sentencia del TCT, de fecha 23 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.17)

2) Críticas a esta Teoría y Sentencias.

Con respecto a la indicada sentencia de la Suprema Corte de Justicia debemos tener en cuenta que la misma se emitió en el año 1957, fecha en la cual aún no existía el artículo 21 del Código Tributario, que fue promulgado en fecha 1992, y el cual es claro al establecer la prescripción de tres años para todos los tributos internos nacionales, sin hacer distinciones entre los diferentes impuestos, más la suspensión de dos años por no declarar, y el Impuesto sobre Sucesiones es un tributo interno nacional.

Además, esta sentencia se fundamenta en la prescripción consignada en el párrafo único del artículo 2277 del Código Civil, derogado por el propio Código Tributario, y en realidad la jurisprudencia actual ha decidido que la prescripción en materia impositiva no se rige por el Código Civil, sino por la ley tributaria que ha consignado normas específicas sobre esta materia, para regir exclusivamente la materia impositiva, en especial el artículo 21 del Código Tributario. (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003). Por su parte, ninguna de las anteriores sentencias del Tribunal Superior Administrativo fue recurrida en casación ante la Suprema Corte de Justicia, razón por la cual este último tribunal nunca se pronunció sobre el tema.

Ahora bien, la anterior interpretación de la prescripción extintiva en materia del Impuesto a las Sucesiones, en el sentido de que el plazo de prescripción solo empieza

a correr a partir del momento de la presentación de la declaración sucesoral, que es cuando el fisco supuestamente tiene conocimiento de la sucesión, presenta las siguientes incongruencias jurídicas:

a) El fisco tiene múltiples vías para tener conocimiento sobre una sucesión. Por ejemplo, le basta con solicitarle periódicamente a las Oficinas del Estado Civil de la Junta Central Electoral, entidad que registra los fallecimientos, un listado de las personas fallecidas. En este sentido, la falta de conocimiento como causa para violar la ley es inadmisibles.

b) El artículo 21 del Código Tributario, al consagrar el plazo de la prescripción extintiva, lo hace para todos los tributos internos nacionales, uno de los cuales es el Impuesto sobre Sucesiones, y no establece ningún tipo de distinción ni excepción, y donde la ley no distingue nadie puede distinguir.

c) La jurisprudencia ha sido muy clara y constante al señalar que las Leyes Tributarias son de interpretación estricta en virtud del Principio de Legalidad Tributaria y que donde la Ley no distingue el intérprete no puede distinguir. Veamos: “Considerando, que de lo anterior se desprende que al establecer en su sentencia que “la empresa recurrente no podía pagar los anticipos durante el año fiscal 2005 por la misma cantidad pagada en el año 2004, sino que debió pagarlos en base a la doceava parte del Impuesto Sobre la Renta liquidado”, el tribunal a-quo realizó una incorrecta interpretación de la Ley núm. 288-04, así como violó la disposición contenida en el párrafo legal transcrito precedentemente, ya que al tributar la recurrente en el año fiscal 2004 bajo el sistema del 1.5% de los ingresos brutos para el pago de sus anticipos, esta misma modalidad debía ser aplicada, como correctamente lo hizo la recurrente, para el período fiscal siguiente, es decir, para el año 2005, ya que así lo exige claramente la ley que rige la materia, siendo las leyes tributarias de interpretación estricta en virtud del principio de legalidad tributaria, por lo que “Donde la ley no distingue el interprete no puede distinguir”; que al no reconocerlo así, y disponer en su sentencia que la recurrente no podía utilizar este procedimiento para el pago de sus anticipos del año fiscal 2005, el Tribunal a-quo ha hecho una incorrecta interpretación del párrafo transitorio del artículo 314 del Código Tributario, que conduce a que su sentencia carezca de base legal, por lo que procede acoger el medio que se examina y casar la sentencia impugnada, sin analizar el restante medio.” (Sentencia SCJ No.2, de fecha 7 de julio del 2010, Boletín No.1196)

Por lo tanto, es nuestra opinión que en materia de Impuesto a las Sucesiones el plazo de prescripción empieza a correr al día siguiente del vencimiento del plazo legal para presentar la declaración sucesoral.

Esta opinión se encuentra también avalada por una sentencia de nuestra Suprema Corte de Justicia que señala que la Prescripción Tributaria prevista en los Artículos 21 y siguientes del Código Tributario son Normas Comunes para Todos los Tributos Internos Nacionales. (Ver más abajo la Sentencia SCJ No.356, de fecha 9 de mayo del 2018)

F) Jurisprudencias.

En adición a las jurisprudencias antes comentadas, existen distintas sentencias que se refieren a la prescripción extintiva de la obligación tributaria.

1) En Materia de Impuesto la Acción del Fisco Prescribe a los Tres Años. (Sentencia del TSA, de fecha 5 de abril del 1983, Boletín del TSA No.72, pág.115; Sentencia del TCT, de fecha 31 de agosto del 2000, Boletín del TCT No.11, pág.108)

2) Prescriben a los Tres Años las Acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, Requerir el Pago del Impuesto y practicar la Estimación de Oficio. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

3) Las Acciones del Fisco para requerir el Pago de la Deuda Tributaria Prescriben a los Tres Años. Su intento de Cobro constituye un Medio de Inadmisión. (Sentencia del TCT No.016-2003, de fecha 25 de marzo del 2003)

4) Las acciones del Fisco para Requerir el Pago del Impuesto Prescriben a los Tres Años. (Sentencia del TCT No.042-2003, de fecha 10 de julio del 2003)

5) El Fisco tiene Tres Años para exigir las Declaraciones Juradas, Impugnar las efectuadas, Requerir el Pago y Practicar la Estimación de Oficio al Contribuyente. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

6) El Punto de Partida de la Prescripción es la Fecha de Vencimiento del Plazo establecido para presentar Declaración Jurada y Pagar el Impuesto. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

7) La Prescripción comienza a correr en Favor del Deudor el día que el Acreedor ha podido Intentar útilmente su Acción.(Sentencia de la Primera Sala del TCT No.026-2008, de fecha 25 de marzo del 2008)

8) La Prescripción Tributaria prevista en los Artículos 21 y siguientes del Código Tributario son Normas Comunes para Todos los Tributos Internos Nacionales, estén o no en el Código Tributario. Considerando, que los motivos anteriores ponen de manifiesto que al decidir de esta forma, los jueces del Tribunal Superior Administrativo actuaron correctamente sin distorsionar, ni mucho menos desnaturalizar las normas que regulan la prescripción tributaria, previstas por los artículos 21 y siguientes del Código Tributario, que son normas comunes para todos los tributos internos nacionales, estén o no comprendidos por el Código Tributario, ya que así lo establece el Título I del mismo y por tanto, contrario a lo pretendido por la recurrente, son las aplicables para precisar el punto de partida de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para requerir el cumplimiento de la obligación tributaria cuestionada en la especie, sin importar que el Impuesto Selectivo Ad-Valorem sobre los combustibles esté regulado por una Ley Tributaria especial como la núm.112-00, modificada por la Ley núm.557-05, que no contiene ninguna disposición que establezca lo contrario con respecto a la prescripción tributaria, y aunque el artículo 23, párrafo IV de dicha ley, pone a cargo de la Dirección General de Impuestos Internos la facultad de dictar normas generales para la administración y recaudación de este tributo, esto, de modo alguno, significa que, como erróneamente pretende la recurrente, estas normas tengan la habilitación para suplantar, ni mucho menos modificar lo dispuesto en el Código Tributario, en materia de prescripción tributaria, ya que solo otra ley puede hacerlo, lo que no ha ocurrido en la especie. (Sentencia SCJ No.356, de fecha 9 de mayo del 2018)

IV.- Interrupción de la Prescripción.

El artículo 23 del Código Tributario prevé la interrupción de la prescripción por causas específicas y limitadas, señalando en su párrafo I que una vez sea 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.

A) Causas de Interrupción.

1) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria.

Tal y como se ha expresado, el artículo 64 del Código Tributario señala que la “determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

Dispone el literal a) del artículo 23 del mismo Código Tributario que el término de prescripción se interrumpirá por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración. Es importante significar la mala redacción de este literal a) al expresar la frase “efectuado por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración” pues al parecer a sus redactores se le olvidó poner la conjunción “o” para que dijera “efectuado por el sujeto pasivo o realizada por la Administración,” dando a entender que la determinación podía ser realizada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria.

Sin embargo, el artículo 65 del mismo Código indica que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria,” lo cual podría interpretarse como una contradicción del texto del Código, no quedando claro si la determinación puede ser efectuada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria o solamente por la Administración Tributaria. Sobre este particular nuestro Tribunal Constitucional ha aclarado la situación decidiendo que “la facultad de Determinación de la Obligación Tributaria reside en la Administración Tributaria, no en el contribuyente.” (Sentencia TC/0493/15, de fecha 6 de noviembre del 2015)

Siendo así debemos entonces afirmar que la presentación de una declaración de impuestos no es una determinación de la obligación tributaria, sino un suministro de información al fisco para que sea entonces la Administración Tributaria la que efectúe la determinación, lo cual puede ocurrir de dos maneras:

a) Si en el plazo de tres años de prescripción la Administración Tributaria no le efectúa a la declaración de impuestos presentada ningún ajuste o impugnación, su silencio se considera como una ratificación o aprobación de la declaración

presentada y por consiguiente como una determinación tácita por parte de la Administración.

b) Si en el plazo de tres años de prescripción la Administración Tributaria decide efectuarle ajustes o impugnaciones a la declaración de impuestos presentada por el sujeto pasivo, lo hará mediante la notificación de una determinación de oficio. En efecto, el artículo 66 del Código Tributario dispone que “dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria; 2) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumplieren con todas las normas que le son aplicables; 3) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.”

En este sentido, debemos interpretar que cuando el literal a) del artículo 23 de este Código expresa que el término de prescripción se interrumpirá por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración, se refiere a que el término de prescripción se interrumpirá por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada al sujeto pasivo por la Administración Tributaria.

Ahora bien, cabe preguntarse lo siguiente: cuando la DGII le notifica al sujeto pasivo una determinación de oficio mediante la cual le hace ajustes o impugnaciones parciales a la declaración de impuestos presentada, la prescripción se interrumpe para toda la declaración presentada o solo respecto de los ajustes o impugnaciones notificados?

Si partimos de la idea de que para efectuar una determinación de oficio impugnando una declaración de impuestos presentada, el fisco debe primero revisar, valorar y comprobar la misma, entonces podemos afirmar que el fisco entiende que lo único incorrecto son los ajustes o impugnaciones que notifica, y que con su silencio administrativo respecto de las otras partidas, estaría ratificando o aprobando de manera tácita la validez de los otros datos e informaciones reportados en la declaración de impuestos y que no fueron objetos de ajustes o impugnaciones, razón por la cual la interrupción de la prescripción solo puede surtir efecto respecto de las impugnaciones o ajustes contenidos en la determinación de oficio notificada, lo que

no implica que dentro del período de prescripción aún no prescrito el fisco pueda efectuar otros ajustes o impugnaciones a dicha declaración.

Finalmente debe quedar claro que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo de una determinación de la obligación tributaria y no por la notificación del inicio de una fiscalización, lo cual es causa de suspensión de la prescripción y no de interrupción, según el literal b) del numeral 2 del artículo 24 del Código Tributario, que veremos más adelante.

2) Por el Reconocimiento de la Deuda.

Establece el literal b) del artículo 23 del Código Tributario que el plazo de prescripción se interrumpe 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.”

Cuando en el transcurso de los tres años de prescripción un contribuyente o responsable, ya sea de forma expresa o tácita, hace una declaración, solicitud o actuación ante el fisco por medio de la cual reconoce ser deudor de una obligación tributaria, automáticamente o de pleno derecho se interrumpe el término de prescripción ya transcurrido y este empieza a correr de nuevo. En este sentido, debe tratarse de un verdadero reconocimiento de la deuda y no de una simple presunción de reconocimiento de deuda que pueda hacer el fisco y por tanto no basta con una presunción tácita de reconocimiento de deuda, sino que aunque el reconocimiento se haga de manera tácita, no puede dejar dudas sobre el hecho de que se está reconociendo una deuda tributaria.

Así, por ejemplo, podríamos decir que existe reconocimiento de deuda cuando el sujeto pasivo firma un acuerdo de pago con el fisco reconociendo su deuda o cuando mediante una instancia a la DGII reconoce la deuda y solicita llegar a un acuerdo de pago.

3) Por la Realización de Cualquier Acto Administrativo o Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

El literal c) del artículo 23 del Código Tributario señala que la prescripción se interrumpe por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda. Veamos:

a) Acto Administrativo Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

Dispone el literal c) del artículo 23 del Código Tributario que la prescripción se interrumpe por la realización de cualquier acto administrativo tendiente a ejecutar el cobro de la deuda, es decir, que para interrumpir la prescripción deben reunirse dos requisitos: tratarse de un acto administrativo y al mismo tiempo que ese acto esté destinado o tienda al “cobro de la deuda.”

Dispone el artículo 8 de la Ley No.107-13, de Procedimiento Administrativo, que “acto administrativo es toda declaración unilateral de voluntad, juicio o conocimiento realizada en ejercicio de función administrativa por una Administración Pública, o por cualquier otro órgano u ente público que produce efectos jurídicos directos, individuales e inmediatos frente a terceros”, agregando en su artículo 9 que “solo se considerarán válidos los actos administrativos dictados por órgano competente, siguiendo el procedimiento establecido y respetando los fines previstos por el ordenamiento jurídico para su dictado.”

De acuerdo con el artículo 23 del Código Tributario no todo acto administrativo que el fisco le notifique al sujeto pasivo interrumpe la prescripción, sino que debe tratarse de un acto tendiente al cobro de una deuda ya existente, como por ejemplo una intimación de pago o un mandamiento de pago, lo que implica que ese acto solo puede provenir del Ejecutor Administrativo de la DGII, quien de acuerdo con el artículo 91 del Código Tributario es el único funcionario encargado por la ley para realizar actos administrativos tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.

En efecto, el artículo 91 del Código Tributario consagra que “el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.” Además, el artículo 99 del mismo Código establece que la acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor o deudores por el Departamento del cobro compulsivo o coactivo de aquel que ejerza esas funciones, a través del consultor jurídico respectivo. Sin embargo, el Director General tendrá facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria si no hubiere en la Administración estos Departamentos y agrega en su único párrafo que “el funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo, a cuyas diligencias tendrá efecto el procedimiento administrativo de

ejecución, previo mandamiento de pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto.”

Por otra parte y al expresar la ley que el acto administrativo que interrumpe la prescripción es aquel tendiente a ejecutar el cobro de la deuda, entendemos que las medidas conservatorias que ordene el Ejecutor Administrativo en contra de su posible deudor no interrumpen la prescripción, en virtud de que las medidas conservatorias no son actos para ejecutar el cobro de una deuda ya existente, sino actos destinados a preservar los bienes de un posible deudor ante una posible deuda que aún no es firme ni exigible.

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia se ha manifestado en el sentido de que una medida conservatoria no es una medida ejecutoria tendente al cobro de la deuda y que por lo tanto una medida conservatoria no interrumpe el término de la prescripción. Veamos:

a.1) El Ejecutor Administrativo debe iniciar el cobro de la deuda con la intimación a que se refiere el artículo 91 del Código Tributario, no con un embargo retentivo, que es una medida conservatoria. (Sentencia SCJ No.1, de fecha 2 de septiembre del 2009, Boletín No.1186)

a.2) Una Medida Conservatoria No puede Asimilarse a una Medida Ejecutoria y por ende No interrumpe la Prescripción. Considerando, que en cuanto a lo alegado por la recurrente en la primera parte de su único medio de casación, si bien es cierto que la Dirección General de Impuestos Internos trabajó una medida cautelar de inscripción ante el Registrador de Títulos correspondiente conforme al artículo 81 del Código Tributario, no menos cierto es, que del estudio de la sentencia impugnada se advierte, que posterior a esta medida la administración no continuó con el curso del procedimiento a los fines de ejecutar la misma de forma definitiva, tal como lo prescriben los artículos 91 y siguientes de dicho código que regulan el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria; que ante la inercia de la administración y habiendo transcurrido el plazo de 3 años, resulta evidente que dicha deuda ha quedado extinguida por la prescripción establecida en su perjuicio en el artículo 21 del Código Tributario, que exige a la administración actuar en el término de 3 años para perseguir el cobro de las acreencias, puesto que una medida cautelar no puede ser asimilada como una medida ejecutoria, como erróneamente entiende la recurrente. (Sentencia SCJ No.327, de fecha 15 de julio del 2019)

b) Acto Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

Esta disposición legal no es clara, pues según los artículos 91 y siguientes del Código Tributario todo el procedimiento de ejecución o cobro coactivo de la deuda tributaria relativa a los impuestos internos nacionales, regidos por el Código Tributario, es realizado por vías administrativas y únicamente por orden y a cargo del Ejecutor Administrativo de la DGII, sin intervención judicial. Lo anterior a diferencia de la materia de Aduanas, cuyo cobro coactivo no es regulado por el Código Tributario, sino por la Ley de Aduanas No.3489, que exige que para que Aduanas pueda ejecutar su cobro coactivo debe primero solicitar autorización de los tribunales judiciales.

Por lo tanto, no entendemos a qué se refiere el artículo 23 del Código Tributario cuando señala que la prescripción se interrumpe por la realización de cualquier acto judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda, sino en este procedimiento de cobro no se requiere ningún acto judicial.

c) Debe Tratarse de un acto Tendiente al Cobro de una Deuda**Firme.**

Sin embargo, conviene puntualizar que la prescripción No se interrumpe por la notificación de posibles inconsistencias o fiscalización, sino por actos tendientes al cobro de una deuda ya firme. En efecto, el literal c) del artículo 23 del Código Tributario señala que la prescripción se interrumpe por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda. Veamos:

Dispone el literal c) del artículo 23 del Código Tributario que la prescripción se interrumpe por la realización de cualquier acto administrativo tendiente a ejecutar el cobro de la deuda, es decir, que para interrumpir la prescripción deben reunirse dos requisitos: tratarse de un acto administrativo y al mismo tiempo que ese acto esté destinado o tienda al “cobro de la deuda.”

Dispone el artículo 8 de la Ley No.107-13, de Procedimiento Administrativo, que “acto administrativo es toda declaración unilateral de voluntad, juicio o conocimiento realizada en ejercicio de función administrativa por una Administración Pública, o por cualquier otro órgano u ente público que produce efectos jurídicos directos, individuales e inmediatos frente a terceros”, agregando en su artículo 9 que “solo se considerarán válidos los actos administrativos dictados por órgano competente,

siguiendo el procedimiento establecido y respetando los fines previstos por el ordenamiento jurídico para su dictado.”

De acuerdo con el artículo 23 del Código Tributario no todo acto administrativo que el fisco le notifique al sujeto pasivo interrumpe la prescripción, sino que debe tratarse de un acto tendiente al cobro de una deuda ya existente, como por ejemplo una intimación de pago o un mandamiento de pago, lo que implica que ese acto solo puede provenir del Ejecutor Administrativo de la DGII, quien de acuerdo con el artículo 91 del Código Tributario es el único funcionario encargado por la ley para realizar actos administrativos tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.

En efecto, el artículo 91 del Código Tributario consagra que “el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.” Además, el artículo 99 del mismo Código establece que la acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor o deudores por el Departamento del cobro compulsivo o coactivo de aquel que ejerza esas funciones, a través del consultor jurídico respectivo. Sin embargo, el Director General tendrá facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria si no hubiere en la Administración estos Departamentos y agrega en su único párrafo que “el funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo, a cuyas diligencias tendrá efecto el procedimiento administrativo de ejecución, previo mandamiento de pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto.”

Por otra parte y al expresar la ley que el acto administrativo que interrumpe la prescripción es aquel tendiente a ejecutar el cobro de la deuda, entendemos que las medidas conservatorias que ordene el Ejecutor Administrativo en contra de su posible deudor no interrumpen la prescripción, en virtud de que las medidas conservatorias no son actos para ejecutar el cobro de una deuda ya existente, sino actos destinados a preservar los bienes de un posible deudor ante una posible deuda que aún no es firme ni exigible.

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho que el Ejecutor Administrativo debe iniciar el cobro de la deuda con la intimación a que se refiere el artículo 91 del Código Tributario, no con un embargo retentivo, que es una medida conservatoria. (Sentencia SCJ No.1, de fecha 2 de septiembre del 2009, Boletín No.1186)

Jurisprudencias.

1) El Término de la Prescripción se Interrumpe con la Notificación de los Ajustes, Empezando a Correr de Nuevo el Término Normal de la Prescripción. (Sentencia del TSA, de fecha 1 de octubre del 1981, Boletín del TSA No.70, pág.162)

2) Para que la Prescripción se Interrumpa la Notificación debe hacerse Conforme lo Dispone la Ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 1989, B.J. No.946, pág.1332).

3) La Interrupción del Plazo de Prescripción debe ocurrir dentro de los Tres Años del Plazo de Prescripción. (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

4) Cualquier Interrupción de la Prescripción debe Producirse dentro del Plazo de Tres (3) Años de la Prescripción. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

5) Quien Pretenda beneficiarse de una Interrupción o Suspensión de la Prescripción por la Notificación de un Acto, debe Probar la Existencia de ese Acto. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.06-2009, de fecha 16 de enero del 2009)

En consecuencia, la DGII no puede válidamente reactivar períodos prescritos, como los anteriores, razón por la cual solicitamos la anulación de dichos ajustes de ITBIS 2012, por considerarlos improcedentes.

4) Caso Especial de las Rectificativas Voluntarias.

Un aspecto que ha sido muy controversial es determinar si la presentación al fisco de una declaración rectificativa hecha de manera voluntaria por el sujeto pasivo puede ser interpretada como interruptora del plazo de la prescripción, sobre todo cuando esta rectificativa no se refiere a toda una declaración de impuestos, sino a puntos específicos o ajustes voluntarios y proviene directamente del sujeto pasivo y no de una determinación de oficio efectuada por la Administración Tributaria, caso este último que caería en el literal a) del artículo 23 del Código, ya analizado.

Entendemos que rectificar es un derecho que le corresponde al sujeto pasivo, aún cuando este asuma las consecuencias de su rectificación, como puede ser la aplicación

de recargos por mora e intereses, cuando procedan, y que el fisco no tiene el derecho de negar la presentación de una rectificativa, aunque sí fiscalizarla y mediante una determinación de oficio realizarle ajustes o impugnaciones.

No obstante, el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, señala que las declaraciones juradas de este impuesto “hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores; salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria.” En consecuencia, esta autorización por parte del fisco para que el sujeto pasivo pueda rectificar una declaración de impuestos ya presentada, solo es necesaria o exigida cuando se trate de rectificar para reducir los montos de impuestos ya presentados, pero no cuando se trate de rectificar para aumentar los montos de los impuestos. Sin embargo, en la práctica la DGII exige esta autorización previa en todos los casos y en todos los impuestos a ser rectificadas.

Sobre este particular debemos tomar en cuenta los siguientes aspectos fundamentales: a) Si la rectificativa voluntaria interrumpe o no la prescripción; b) Si en caso de interrumpir la prescripción, la misma se interrumpe para todo el ejercicio fiscal del impuesto rectificado o solo respecto de los ajustes o partidas rectificadas voluntariamente; y, c) Si esta interrupción ocurre indistintamente cuando con la rectificativa se aumentan o disminuyen los impuestos a pagar.

El artículo 23 del Código Tributario es claro y específico al establecer de manera expresa cuáles son las únicas causas de interrupción de la prescripción, sin que puedan existir otras causas a tales fines, pues es principio jurídico que donde la ley no ha puesto nadie puede poner y que donde la ley no distingue nadie debe distinguir. En este sentido, y de acuerdo con el texto de la ley, las únicas causas de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria son las siguientes tres: 1) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria; 2) Por el Reconocimiento de la Deuda; y, 3) Por la Realización de Cualquier Acto Administrativo o Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

a) Las Declaraciones Rectificativas No Son Determinaciones y por tanto No Interrumpen la Prescripción.

Si partimos de la idea de que de acuerdo con el artículo 65 del Código Tributario y con sentencias del Tribunal Constitucional corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria realizar la determinación de la obligación tributaria y que

la presentación de una declaración de impuestos no equivale a una determinación de la obligación, sino a un suministro de información, entonces tendríamos que afirmar que una declaración de impuestos o una rectificativa de la misma no puede ser considerada como una “notificación de la determinación de la obligación tributaria”, por dos razones:

a.1) La presentación al fisco de una rectificativa no constituye una notificación; y,

a.2) Una simple declaración de impuestos no tiene efectos sobre el plazo de prescripción, pues según el párrafo único del artículo 21 del Código Tributario, el cálculo del plazo de prescripción se hace “sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración jurada”, pues solo se tiene en cuenta la fecha límite o de vencimiento del plazo para pagar.

b) El Reconocimiento de la Deuda mediante una Rectificativa Sí Interrumpe la Prescripción.

La deuda tributaria puede ser reconocida por el sujeto pasivo de forma expresa o de forma tácita. Si en la rectificativa voluntaria el sujeto pasivo reconoce que su impuesto a pagar es mayor al declarado originalmente, esto constituye el reconocimiento de una nueva deuda y por tanto entendemos que la prescripción se interrumpe, pero solamente con respecto a la partida rectificada y no respecto a toda la declaración ya presentada ni respecto de otros impuestos o períodos fiscales. Recordemos que el literal b) del artículo 23 del Código Tributario establece que el plazo de prescripción se interrumpe por el “reconocimiento expreso o tácito de la obligación hecho por el sujeto pasivo, sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma.”

c) La Rectificativa No es un Acto Administrativo o Judicial Tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

Si bien es cierto que la prescripción se interrumpe por cualquier acto administrativo o judicial tendiente al cobro de la deuda, estos actos solo pueden venir del Ejecutor Administrativo de la DGII cuando se trate de un acto administrativo, o de un órgano judicial, cuando se trate de un acto judicial, y nunca de una rectificativa voluntaria presentada por el sujeto pasivo, cuya finalidad tampoco es ejecutar el cobro de su propia deuda.

B) Efectos de la Interrupción de la Prescripción.

El párrafo I del artículo 23 del Código Tributario dispone que una vez “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,” señalando en su párrafo II que la interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los deudores solidarios es oponible a los otros deudores solidarios, lo cual suele ocurrir en los casos de solidaridad consignados en el artículo 11 del Código Tributario.

Finalmente, el párrafo III de este artículo 23 consagra que “la interrupción de la prescripción sólo opera respecto de la obligación o deuda tributaria relativa al hecho que la causa”, con lo cual queda claro que la interrupción de la prescripción no se aplica a todos los casos ni a todos los hechos ni a todos los impuestos a pagar por el sujeto pasivo, sino que se limita al hecho que causa la obligación o deuda.

C) Jurisprudencias.

1) El Término de la Prescripción se Interrumpe con la Notificación de los Ajustes, Empezando a Correr de Nuevo el Término Normal de la Prescripción. (Sentencia del TSA, de fecha 1 de octubre del 1981, Boletín del TSA No.70, pág.162)

2) Para que la Prescripción se Interrumpa la Notificación debe hacerse Conforme lo Dispone la Ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 1989, B.J. No.946, pág.1332).

3) La Interrupción del Plazo de Prescripción debe ocurrir dentro de los Tres Años del Plazo de Prescripción. (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

4) Cualquier Interrupción de la Prescripción debe Producirse dentro del Plazo de Tres (3) Años de la Prescripción. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

5) Quien Pretenda beneficiarse de una Interrupción o Suspensión de la Prescripción por la Notificación de un Acto, debe Probar la Existencia de ese Acto. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.06-2009, de fecha 16 de enero del 2009)

V.- Suspensión de la Prescripción.

A) Interrupción y Suspensión. Diferencias.

El Código Tributario no define lo que debe entenderse por suspensión de la prescripción, pero podemos decir que consiste en detener de manera provisional el transcurso del plazo establecido para la prescripción, sin anular el tiempo ya transcurrido. A diferencia de la interrupción, en el cual el tiempo ya transcurrido se borra de manera retroactiva y empieza a correr de nuevo, desde cero, en la suspensión el tiempo ya transcurrido no se borra, sino que se computa y se suma al tiempo restante que debe transcurrir para que se produzca la prescripción. Pongamos los siguientes ejemplos:

1) Prescripción: Si el plazo de prescripción es de tres años y ya han transcurrido dos años y en ese momento ocurre un acto que interrumpe la prescripción, el plazo de prescripción de tres años empieza a correr de nuevo a partir del momento en que se produjo el acto que interrumpió la prescripción, sin tomar en cuenta los dos años ya transcurridos.

2) Suspensión: Si el plazo de prescripción es de tres años y luego de haber transcurrido dos años se produce un acto que suspende la prescripción por dos años, entonces para calcular la prescripción hay que tomar en cuenta los dos años ya transcurridos, suspender el conteo por dos años y luego sumarle a los dos años de prescripción ya transcurridos un año que faltaría para completar el plazo de prescripción de tres años.

B) Causas y Efectos de la Suspensión.

El artículo 24 del Código Tributario consagra los casos en los cuales el curso de la prescripción se suspende. Estos casos son los siguientes: Por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa o jurisdiccional, por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente o por haberla presentado con falsedades y por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa. Veamos:

1) Por la Interposición de un Recurso.

Dispone el numeral 1) del artículo 24 del Código Tributario que el plazo de la prescripción se suspende por la interposición de un recurso administrativo o judicial.

En estos casos se trata de una suspensión por tiempo indefinido y hasta que intervenga una resolución administrativa, como por ejemplo una resolución de reconsideración, o una sentencia judicial, como por ejemplo una sentencia del Tribunal Superior Administrativo o de la Suprema Corte de Justicia. En ambos casos la suspensión de la prescripción se mantiene hasta que la resolución o sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

Esta disposición legal tiene mucha lógica, pues de lo contrario sería muy fácil para el sujeto pasivo hacer caducar el plazo de tres años de prescripción, alargando un proceso mediante el uso de los recursos administrativos o judiciales a que tiene derecho. Como no se sabe de antemano cuánto tiempo puede durar un proceso administrativo o judicial en contra de una resolución de determinación de la obligación tributaria, por ejemplo, el legislador no le estableció a estos procesos ningún tiempo a tomar en cuenta para la prescripción, con lo cual el término normal de tres años de prescripción se suspende de manera indefinida, hasta tanto la resolución o sentencia sobre el caso tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

No obstante, a partir de que la resolución o sentencia que resuelve el caso tiene autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada y la misma es notificada al sujeto pasivo, entonces a partir de ese momento el fisco cuenta con un plazo de prescripción de tres años para ejecutar el cobro de la deuda.

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia ha manifestado que la prescripción se suspende por un recurso en sede administrativa o jurisdiccional hasta que la resolución o la sentencia tengan autoridad de cosa irrevocablemente juzgada, señalando lo siguiente: “Considerando, que en relación a declarar prescrita la acción del Fisco para exigir el pago de los impuestos, al haber transcurrido el plazo de 3 años, ciertamente el artículo 21 de la Ley No. 11-92 (Código Tributario), señala que prescriben a los 3 años las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio; sin embargo, el artículo 24 de la indicada Ley, establece 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. Considerando, que con la interposición del recurso jerárquico en fecha 19 de junio de 2006, ante la Secretaría de Estado de Finanzas, hoy Ministerio de Hacienda, y el recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, en fecha 18 de septiembre de 2009, por la empresa OAC contra la Resolución No.308-09, de fecha

31 de agosto de 2009, son actuaciones propias de la empresa hoy recurrida que se enmarcan dentro de las fases del procedimiento establecido por la ley y suspensivos del cobro de crédito, por lo que esta Suprema Corte de Justicia ha evidenciado que al considerar el Tribunal a-quo prescrita la acción del Fisco para exigir el pago de los impuestos, incurrió en los vicios denunciados de falta de base legal por desnaturalización de los hechos probados, así como una violación a la ley adjetiva, actuando en desconocimiento de las disposiciones establecidas en el Código Tributario, al haber, dichos jueces, efectuado una incorrecta aplicación del derecho y los hechos por ellos juzgados de manera imprecisa, por lo que es necesario proceder a la verificación de lo expresado por la recurrente en su recurso de casación, en consecuencia la sentencia impugnada debe ser casada.” (Sentencia SCJ No.517, de fecha 23 de septiembre del 2015)

2) Por No Presentar Declaración de Impuestos.

En algunos impuestos la ley exige la presentación de una declaración de impuestos al fisco, como herramienta para que éste recabe datos e informaciones fiscales y comerciales del sujeto pasivo que contribuyan a que la DGII pueda efectuar la determinación de la obligación tributaria. Cuando esta declaración de impuestos no es presentada en la fecha establecida, además de constituir una infracción por incumplimiento a los deberes formales, también constituye una causa de suspensión temporal del plazo de prescripción.

En efecto, señala el literal a) del numeral 2 del artículo 24 del Código Tributario que el plazo de la prescripción se suspende hasta por dos años, es decir dos años más al plazo de tres años de prescripción normal, por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente. Sobre este particular la jurisprudencia ha indicado que “cuando el contribuyente no ha presentado su declaración jurada, el plazo de prescripción se suspende por dos años. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.277)

Por lo tanto, basta con que el sujeto pasivo no haya presentado oportunamente su declaración de impuestos para que de manera automática o de pleno derecho el plazo de prescripción se pueda convertir en cinco años.

3) Por Presentar la Declaración de Impuestos con Falsedades.

Es cierto que el literal a) del numeral 2 del artículo 24 del Código Tributario establece que el plazo de la prescripción se suspende hasta por dos años cuando el sujeto pasivo

presenta su declaración tributaria con falsedades. Sin embargo, la falsedad no se presume, sino que debe ser invocada y probada por la DGII dentro del plazo de 3 años de la Prescripción, según la jurisprudencia.

En efecto, han ocurrido casos en que aún después de haber transcurrido el plazo de prescripción de tres años consignado en el artículo 21 del Código Tributario, y sin existir ninguna causa de suspensión ni interrupción, la DGII rechaza los argumentos de prescripción de 3 años bajo el alegato de que el contribuyente presentó sus declaraciones juradas con falsedades, pues según entiende la DGII el artículo 24 del Código Tributario establece que cuando los contribuyentes han presentado declaraciones juradas falsas o inexactas, se suspende automáticamente el plazo de prescripción por hasta 2 años más.

Así, por ejemplo, si el contribuyente consideró gastos y adelantos de impuestos de forma injustificada o con un criterio distinto al que tiene el Fisco, ya ese hecho para la DGII constituye una falsedad y el plazo de prescripción de tres años se suspende por dos años más, para que el plazo de prescripción sea de cinco (5) años. Por tanto, ante esta teoría, la DGII ha entendido que la actuación realizada por el Fisco para fiscalizar y determinar el impuesto e impugnar las presentadas, es de cinco años.

Sin embargo, esto no es cierto, pues el solo hecho de presentar las declaraciones juradas de impuestos con datos inexactos o erróneos o que no estén acordes con la verdad no constituyen por sí solos una falsedad, pues la falsedad debe ser probada.

Estos argumentos de la DGII ya han sido incluso rechazados por los tribunales dominicanos, como veremos más adelante, no solo por carecer de validez jurídica, sino porque si hubiese existido falsedad era deber de la Administración Tributaria ejercer las acciones penales correspondientes dentro del plazo de prescripción de tres años y si nunca lo hizo, no puede beneficiarse de una ilegalidad, de una falta de acción en tiempo oportuno y de disposiciones que no están en la ley. Veamos esto con más detalles:

a) Concepto de Falsedad.

Falsedad es la falta intencional de la verdad, de autenticidad o sinceridad. Implica la intención de faltar a la verdad. Una falsedad puede consistir en una mentira, noción que identifica a una declaración que oculta o tergiversa la realidad de manera parcial o absoluta. Tanto en el Derecho Penal como en el Derecho Tributario constituye una infracción que debe ser conocida, juzgada y sancionada por los tribunales judiciales.

En nuestro Código Tributario está considerada como un delito tributario que se caracteriza por la intención de modificar o cambiar la verdad.

Aunque es cierto que el Código Tributario no define de forma literal el concepto de falsedad, nada implica que no pueda recurrirse al “derecho supletorio”, es decir aquellas ramas de otros derechos que pueden ayudarnos a definir términos y conceptos no definidos expresamente en el Derecho Tributario. Todo de conformidad con el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que consagra que “cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia ha expresado que “las fuentes supletorias del Derecho Tributario, incluyendo el derecho privado, solo se aplican cuando No existan disposiciones expresas en el Código Tributario para la solución de un caso y siempre que avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario”. (Sentencia SCJ No14, de fecha 18 de enero del 2012, Boletín No.1214)

En virtud de lo anterior, es imperante señalar que debido a la ausencia de un concepto evidente sobre falsedad en el Código Tributario y en virtud de que la falsedad es un delito común, podemos señalar que los artículos 135 y 146 del Código Penal establecen lo siguiente:

Artículo 135.- Toda persona que hubiere coloreado las monedas que tengan curso legal en la República, o las monedas extranjeras, con ánimo u objeto de engañar sobre la materia del metal; o que las hubiere emitido o introducido en el territorio de la República...

Artículo 146.- Serán del mismo modo castigados con la pena de trabajos públicos: todo funcionario u oficial público que, en el ejercicio de su ministerio, hubiera desnaturalizado dolosa y fraudulentamente la sustancia de los actos o sus circunstancias; redactando convenciones distintas de aquellas que las partes hubieren dictado o formulado; haciendo constar en los actos, como verdaderos, hechos falsos; o como reconocidos y aprobados por las partes, aquellos que no lo habían sido realmente; alterando las fechas verdaderas, dando copia en forma fehaciente de un

documento supuesto, o manifestando en ella cosa contraria o diferente de lo que contenga el verdadero original.

Como puede observarse, para que exista falsedad no es suficiente la existencia de datos o errores materiales o de cálculo o de información, sino que es imprescindible la existencia de una intención dolosa, con voluntad clara de falsear la verdad, haciendo constar como verdaderos hechos o actos falsos.

b) Falsedad según la Jurisprudencia Tributaria.

Sobre la falsedad nuestro Tribunal Superior Administrativo ha fallado de la siguiente manera:

“Sin embargo... el hecho de que la falsedad implica ciertos elementos o criterios donde se considera la intención y maniobras del contribuyente de falta a la verdad. Y cuando se falta a la verdad nos referimos en que debe existir una simulación de hechos, donde se observe falsificación de documentos, inventar medios de pagos, o la alteración de facturas, así como intención de engañar al fisco que constituye un delito, ya que el artículo 244 del Código Tributario en su contenido expresa que: “La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio”. (Sentencia TSA No.0030-03-2018-SSEN-00234, del año 2018).

Por lo tanto, según esta sentencia del Tribunal Superior Administrativo para que en materia tributaria exista falsedad es necesario que exista una “la intención de engañar al fisco” y no un simple error material de cálculo y que al ser la falsedad un delito de perjurio implica que el fisco tiene el deber de iniciar un procedimiento de impugnación penal.

En este sentido, el concepto de falsedad implica toda alteración u omisión intencional de la verdad y por tanto se trata de un delito tributario. Al hablarse de intención entonces también debemos hablar del ánimo, el interés y la intención deliberada de engañar al fisco, así como la acción material de producir documentación falsa con el único objetivo de eximirse del pago de impuestos.

Debemos tener presentes que de acuerdo con el artículo 2268 de nuestro Código Civil la buena fe siempre se presume y corresponde la prueba a aquél que alega lo contrario. Por lo tanto, la falsedad, que es un delito penal cuyo conocimiento y castigo corresponde a los tribunales judiciales, no a la Administración Tributaria, implica la

existencia o requisito de una intención o voluntad de delinquir que debe ser probada por quien alega que hubo falsedad, es decir por el fisco. En consecuencia, si la DGII entiende que en la presentación de una declaración de impuestos existe falsedad, castigada como delito de perjurio por el artículo 244 del Código Tributario, es deber del fisco iniciar acciones judiciales para perseguir las consecuencias penales que acarrea este delito.

Es importante reiterar una vez más que el simple suministro al fisco de datos inexactos o erróneos no suspende la prescripción, sino que esta suspensión solo ocurre cuando se trata de una declaración presentada con “falsedades,” o sea con la intención real de defraudar al fisco. Asimismo, tampoco existe falsedad por el simple hecho de que la Administración Tributaria le practique ajustes o impugnaciones a una declaración de impuestos. Por el contrario, la falsedad implica una intención dolosa por parte de quien la practica y esa intención dolosa debe ser demostrada por quien la invoca, es decir por el fisco.

En adición, la jurisprudencia reconoce que la invocación de la suspensión de la prescripción debe ocurrir dentro del mismo plazo de la prescripción establecido en los artículos 21 y 22 del Código Tributario, es decir dentro de los tres años de prescripción. Así se ha expresado nuestro Tribunal Superior Administrativo en los siguientes casos:

1) Considerando, que es bueno precisar que para el cálculo de dicho plazo (de prescripción), es necesario tener un punto de partida, que dicho plazo puede ser interrumpido o suspendido de acuerdo a la naturaleza de los actos que intervengan; sin embargo, es necesario que los actos que producen esta interrupción o suspensión se emitan dentro del plazo de los tres (3) años que establece el indicado artículo 21 del Código Tributario. (Sentencia TSA No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

2) En caso de falsedad, no ocurre lo mismo, es decir, si la declaración jurada que sea objeto de presunción de falsedad, la suspensión debe de comenzar dentro del transcurso de los tres (3) años y no después. Esto es así, por el hecho de que la falsedad implica ciertos elementos o criterios donde se considera la intención y maniobras del contribuyente de falta a la verdad. Y cuando se falta a la verdad nos referimos en que debe existir una simulación de hechos, donde se observe falsificación de documentos, inventar medios de pagos, o la alteración de facturas, así como intención de engañar al fisco que constituye un delito, ya que el artículo 244 del Código Tributario en su contenido expresa que: “La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se

sancionará como delito común de perjurio. Todo aquello implica que la Administración Tributaria para suspender la prescripción debe de iniciar un procedimiento de impugnación dentro de los tres (3) años establecidos, notificando a la parte de dicha presunción y no posterior a los tres años, porque el efecto de dicha suspensión se utiliza como mecanismo de diligenciar su actuación e investigar el caso, tomando en consideración que si en el término de dos años el fisco no ha realizado acción sobre la presunción de falsedad, el plazo se retomara con el tiempo transcurrido en el momento en que la Administración identificó este hecho abriendo la posibilidad de declarar prescrito el cobro de los impuestos. (Sentencia No.0030-03-2018-SSEN-00234, del año 2018)

Por su parte, en una reciente sentencia nuestra Suprema Corte de Justicia ha señalado lo siguiente:

1) La Suspensión por una Declaración Tributaria con Falsedades tiene que ser Invocada por la Administración Tributaria antes del Plazo de 3 Años de Prescripción. La Falsedad No se Presume. La prescripción es un modo de extinguirla obligación tributaria según los postulados del artículo 15 del Código Tributario, lo cual implica que la administración debe realizar ciertos actos relacionados con el reclamo o cobro de la deuda tributaria en un espacio temporal determinado, pues de lo contrario desaparece la obligación del sujeto pasivo de cumplir con ella. En materia de tributos internos nacionales el plazo de prescripción es de tres (3) años contados a partir de la fecha de vencimiento del término para presentar declaración jurada y pagar el impuesto conforme con el artículo 21 del Código Tributario antes transcrito. Señala el artículo 24 del Código Tributario que el plazo de tres (3) puede ser suspendido por dos (2) años más entre otras causas: por haber presentado el contribuyente una declaración jurada con falsedades. Contrario a lo que sucede con la suspensión por 2 años del plazo de prescripción en los casos de no presentación de declaración tributaria en el término indicado por la ley, la cual opera de pleno derecho con la verificación de dicha omisión, la forma de operatividad de la causa de suspensión relativa a la presentación de una declaración tributaria con falsedades, que es la que se ha establecido en la sentencia impugnada tiene que ser invocada por la Administración Tributaria antes del cumplimiento del referido plazo de 3 años de prescripción mediante la notificación al contribuyente de que el órgano recaudador presume la falsedad de su declaración tributaria. Se advierte así que la Dirección General de Impuestos Internos tendrá el plazo de 2 años -que es el periodo de suspensión inherente a esta causa- para investigar el caso, pudiendo descartar la ocurrencia de un delito tributario o iniciar las acciones judiciales correspondientes. A partir de lo antes indicado, se advierte que constituía un hecho controvertido por la

parte recurrente que varios periodos fiscales impugnados por la administración tributaria se encontraban prescritos; en efecto, los jueces del fondo procedieron a indicar que el plazo de la prescripción “respecto del periodo enero 2012 (más antiguo), la recurrente disponía hasta el 20 de febrero del año 2012, para presentar su declaración en lo que atañe a este periodo; iniciando el plazo de prescripción a partir del 21 de febrero del 2016 y hasta el 21 de febrero del año 2015; plazo que se suspende por dos años más, es decir hasta el 21 de febrero del afro 2017, cuando la administración tributaria determina falsedad en la declaración jurada, es decir, cuando la administración comprueba que las informaciones remitidas son irreales verificado a través de los mecanismos de determinación a cargo de la administración tributaria. En ese tenor, los jueces del fondo procedieron a dar como un hecho cierto que el periodo de la prescripción se encontraba suspendido, ya que la declaración presentada por la parte recurrente contenía elementos falsos, sin previamente haber determinado que la administración realizara alguna actuación mediante la cual haya notificado a la parte hoy recurrente que el órgano recaudador presumía la falsedad de la información brindada a través de dicha declaración jurada o que ciertamente la parte hoy recurrida haya realizado alguna actuación dentro del plazo de tres (3) años que fuera indicativa de que la administración tributaria diera a entender que consideraba falsa la declaración efectuada por el contribuyente, situación que le permitiera beneficiarse de la suspensión adicional de dos (2) años previsto en el citado artículo 24 del Código Tributario. De ahí que esta Tercera Sala, advierte que los jueces del fondo realizaron una aplicación errónea de los artículos 21 y 24 del Código Tributario, en consecuencia, procede acoger el presente recurso de casación. (Sentencia SCJ No.SCJ-TS-22-1056, de fecha 31 de octubre de 2022)

Por lo tanto, la jurisprudencia exige que si el fisco va a invocar la suspensión de la prescripción por existir falsedad en la declaración de impuestos presentada por el sujeto pasivo, lo haga dentro del plazo de tres años de prescripción y no después, y a la vez exige que la suspensión de la prescripción sea notificada al contribuyente durante estos tres años.

En resumen, debemos afirmar que el simple hecho de argumentar o presumir la existencia de “falsedades” en una declaración de impuestos no basta para suspender la prescripción, pues en este caso la suspensión no opera de pleno derecho, sino que es necesario que dentro del término normal de tres años de prescripción la Administración Tributaria le notifique al sujeto pasivo que está investigando la posibilidad de un delito de falsedad en su contra por haber presentado una declaración con falsedades. A contar de la fecha de la indicada notificación el plazo de la prescripción se suspende por dos años, en el entendido de que antes de vencer estos

dos años el fisco debe descartar la posibilidad de existencia de un delito de falsedad o iniciar las acciones judiciales correspondientes en contra del sujeto pasivo.

4) Por la Notificación del Inicio de una Fiscalización.

Señala el literal a) del numeral 2 del artículo 24 del Código Tributario que el plazo de la prescripción se suspende, hasta por dos años, es decir dos años más al plazo de tres años de prescripción normal, por la notificación al contribuyente del inicio de una fiscalización o verificación administrativa.

Es importante notar que este artículo es claro y preciso al indicar que para que exista suspensión de la prescripción por dos años debe haber una notificación al contribuyente y que esa notificación se refiera al inicio de una fiscalización o verificación en su perjuicio, no a cualquier otro acto administrativo. No obstante, bien puede tratarse de una fiscalización interna, o sea dentro del mismo fisco, o externa, es decir en el área de trabajo o domicilio del sujeto pasivo, por lo cual cualquier acto administrativo mediante el cual se le notifique al sujeto pasivo que será iniciada en su perjuicio una fiscalización o verificación, suspende hasta por dos años el plazo de prescripción.

Se entiende, por tanto, que esta notificación de inicio de fiscalización no es una notificación de una resolución de determinación de la obligación tributaria, sino del inicio de una fiscalización que puede concluir o no con una determinación de oficio. Asimismo, esta notificación debe estar dirigida y recibida por el sujeto pasivo a ser fiscalizado y referirse a los impuestos y períodos a ser fiscalizados. Por el contrario, el inicio de una verificación o fiscalización interna dentro del fisco que no le es notificada al sujeto pasivo no suspende el plazo de prescripción.

En todos los casos, por tanto, la suspensión de la prescripción debe ocurrir dentro del plazo de tres años de prescripción consignado en el artículo 21 del Código Tributario. En este sentido, la jurisprudencia ha decidido que “la suspensión del plazo de prescripción debe ocurrir dentro de los tres (3) años del plazo de prescripción. (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

B) Suspensión Reiterada.

Hemos dicho que el artículo 24 del Código Tributario consagra los casos en los cuales el curso de la prescripción se suspende, entre los cuales una de estas causas depende

de la actuación del fisco, como es la suspensión de la prescripción por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa.

Siendo así nos preguntamos si para beneficiarse de la suspensión de la prescripción por tiempo prolongado e indefinido el fisco tiene derecho a suspender constantemente el plazo de prescripción de tres años mediante reiteradas notificaciones al contribuyente de distintos inicios de fiscalización o verificación, como sería, por ejemplo, hacerle este tipo de notificación cada un año.

A nuestro entender, el artículo 24 del Código Tributario le ha concedido a la Administración Tributaria el derecho de suspender el plazo de prescripción “hasta” por dos años, mediante la notificación al contribuyente del inicio de una fiscalización o verificación administrativa, lo que significa que toda suspensión del plazo de la prescripción por este concepto debe estar comprendida en estos dos años, siempre que se refiera a un mismo impuesto y a un mismo período fiscal. En este sentido, podemos afirmar lo siguiente:

1) Una vez notificado al contribuyente el inicio de una fiscalización o verificación administrativa respecto de un impuesto específico y de un período fiscal determinado, el plazo de prescripción de tres años se suspende de manera provisional hasta por dos años, únicamente respecto de ese impuesto específico y del período fiscal notificado.

2) Nada impide que dentro del plazo de prescripción de tres años el fisco pueda notificarle al sujeto pasivo el inicio de una fiscalización o verificación de otro impuesto u otro período fiscal distinto al ya notificado, con lo cual también se suspende hasta por dos años la prescripción de ese impuesto y ese período fiscal.

3) Una vez el fisco le haya notificado al contribuyente el inicio de una fiscalización o verificación administrativa respecto de un impuesto específico y de un período fiscal determinado, lo que implica de manera automática y de pleno derecho la suspensión hasta por dos años del plazo de prescripción, el fisco no puede notificarle al sujeto pasivo un nuevo inicio de fiscalización o verificación de ese mismo impuesto y período, con fines de beneficiarse de un nuevo plazo de suspensión de la prescripción.

4) Desde que el fisco le haya notificado al sujeto pasivo el inicio de la fiscalización o verificación, a partir de ese momento se computa el plazo de suspensión de los dos años. Esto significa que si por ejemplo ya ha transcurrido un

año del plazo de tres años de prescripción y en ese momento la Administración Tributaria le notifica al sujeto pasivo el inicio de una fiscalización o verificación, entonces el transcurso del plazo de tres años de prescripción se suspende hasta por dos años y una vez vencido este término de dos años de suspensión, el plazo de tres años de prescripción empieza a correr de nuevo, pero tomando en cuenta que ya transcurrió un año de prescripción.

5) Sin embargo, entendemos que sí puede existir una suspensión continuada de dos años más dos años de suspensión de la prescripción. Es el caso en el cual el sujeto pasivo no presenta oportunamente su declaración de impuestos, lo cual implica una suspensión automática de dos años de suspensión, y dentro de esos dos años el fisco entiende que pueden haber cosas erróneas o incorrectas en esa declaración y entonces decide notificarle al sujeto pasivo el inicio de una fiscalización o verificación de sus impuestos. En estos casos podemos hablar de un plazo de tres años de prescripción más dos años de suspensión por no presentarse la declaración de impuestos más dos años de suspensión por la notificación del inicio de una fiscalización.

VI.- Invocación de la Prescripción.

Establece el artículo 25 del Código Tributario que la prescripción deberá ser alegada por quien la invoca, ya sea ante la Administración Tributaria o ante los órganos jurisdiccionales, lo cual significa que en materia tributaria la prescripción, como medio de inadmisión, no puede ser suplido de oficio por la Administración Tributaria ni por los jueces que puedan conocer de un caso, sino que únicamente puede ser alegada por la parte interesada, ya sea el sujeto pasivo que pretenda demostrar que la obligación o la deuda tributaria exigida por la DGII ya ha prescrito, o por el fisco que pretenda alegar que ya ha prescrito cualquier solicitud o acción en reembolso de lo pagado en exceso o indebido.

En este sentido, compete al sujeto pasivo invocar y demostrar que ya han prescrito las acciones del fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio, así como las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias, mientras que compete a la Administración Tributaria invocar y demostrar que ya prescribieron las acciones del sujeto pasivo en contra del fisco en reembolso repetición del impuesto.

Sobre este particular la jurisprudencia de nuestro Tribunal Superior Administrativo ha señalado que quien pretenda beneficiarse de una interrupción o suspensión de la prescripción por la notificación de un acto, debe probar la existencia de ese acto. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.06-2009, de fecha 16 de enero del 2009)

Asimismo, nuestra Suprema Corte de Justicia ha fallado en el sentido de que no puede en casación invocarse un medio nuevo no planteado ante el Tribunal A-quo, aún se trate de la Prescripción. (Sentencia SCJ Número Unico 003-2010-00636, de fecha 23 de julio del 2014)

Sección II

La Prescripción en Aduanas

En la República Dominicana la Dirección General de Aduanas es el organismo encargado de recaudar los impuestos nacionales relativos al comercio exterior, vale decir importación y exportación, cuya regulación aparece en la Ley de Aduanas No.168-21, del año 2021.

De acuerdo con esta ley el contribuyente debe presentarle a Aduanas una declaración jurada de su importación o exportación, normalmente conocida como manifiesto, con los datos y detalles necesarios para que este organismo pueda hacer la determinación definitiva de la obligación tributaria aduanera y notificársela al interesado para que proceda a pagar el monto de su deuda impositiva.

Como Aduanas tiene la prenda aduanera, es decir que retiene las mercancías hasta que el impuesto se pague, la materia de la prescripción aduanera no es un tema muy complicado en lo relativo al cobro de la deuda, pues si el interesado no paga sus impuestos dentro del plazo legal establecido, las mercancías simplemente se declaran en abandono y se venden en pública subasta.

I.- Principio General de Prescripción.

De conformidad con el artículo 98 de la Ley No.168-21, General de Aduanas, la Prescripción es una causa de extinción de la Obligación Tributaria Aduanera al señalar lo siguiente:

“Artículo 98.- Modos de extinción. La obligación tributaria aduanera se extinguirá por los medios siguientes: 3) Prescripción.”

II.- Plazo de Prescripción.

Señala el artículo 107 de la Ley No.168-21, de Aduanas, que la prescripción de las acciones de Aduanas para el cobro de la obligación tributaria aduanera prescriben en el plazo de tres (3) años, contados desde la fecha en que debió determinarse o cumplirse dicha obligación, así como sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. En efecto, este artículo dispone lo siguiente:

“Artículo 107.- Prescripción. Las acciones para el cobro de la obligación tributaria aduanera prescriben en el plazo de tres (3) años, contados desde la fecha en que debió determinarse o cumplirse dicha obligación, así como sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago.”

Párrafo I: La prescripción de los delitos aduaneros descritos en el Título IX del Capítulo II de la presente ley, serán computados de conformidad con las previsiones del Código Procesal Penal.

Párrafo II: En el caso de los regímenes liberatorios (zona franca u otros) la prescripción será de tres (3) años, contados a partir de la declaración de las mercancías a dicho régimen; salvo en los casos de que la permanencia en inventario de la materia prima o insumo importado requiera de un plazo mayor, por la naturaleza del proceso productivo de que se trate, en cuyo caso deberá especificarse en la autorización o licencia para operar bajo dicho régimen.

Párrafo III: En el caso de los regímenes aduaneros suspensivos, la prescripción empezará a computarse a partir del vencimiento del plazo establecido en el régimen suspensivo correspondiente.”

III.- Fecha de Inicio del Cómputo del Plazo.

A) Principios Generales.

De acuerdo con los párrafos del indicado artículo 107, para la prescripción de la obligación tributaria aduanera debemos tomar en consideración lo siguiente:

- 1) La acción de cobro de Aduanas prescribe a los tres (3) años;
- 2) El cómputo del plazo de los tres (3) años se empieza a contar de la siguiente manera:
 - a) Para los regímenes normales, desde la fecha en que debió determinarse o cumplirse dicha obligación.

b) En el caso de los regímenes liberatorios (zona franca u otros) la prescripción se cuenta a partir de la declaración de las mercancías a dicho régimen;

c) En el caso de los regímenes aduaneros suspensivos (como Admisión Temporal o Régimen de Perfeccionamiento, por ejemplo), la prescripción se cuenta desde el vencimiento del plazo establecido en el régimen suspensivo correspondiente.

B) Excepción al Plazo y al Inicio del Cómputo del Plazo

Por excepción, y cumpliendo con el principio Constitucional de Irretroactividad de las Leyes, el artículo 416 de la Ley no.168-21, de aduanas, expresa lo siguiente:

“Artículo 416.- Ultractividad de la ley. Los despachos, los procedimientos, los plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de esta ley, se concluirán según las disposiciones vigentes en el momento en que fueron iniciados.”

Esto significa que los plazos de prescripción y sus cómputos para actos o hechos ocurridos antes de la entrada en vigencia de la actual Ley No.168-21, se regirán por la hoy derogada Ley 3489, General de Aduanas, u otras leyes vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley No.168-21.

IV.- Suspensión del Plazo de Prescripción.

Dispone el artículo 108 de la Ley No.168-21, de Aduanas, que el plazo de la prescripción se suspenderá en los siguientes casos:

1) Por interposición de un recurso en sede administrativa o instancia jurisdiccional, en cualquier caso, hasta que la resolución o la sentencia haya adquirido la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, y

2) Con la notificación por escrito al declarante, responsable o contribuyente del inicio de la fiscalización aduanera hasta el plazo de dos (2) años.

V.- Interrupción del Plazo de Prescripción.

Expresa el artículo 109 de la Ley No.168-21, que el término de prescripción se interrumpirá:

1) Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendente a exigir el pago de tributos dejados de percibir.

2) Por reconocimiento expreso o tácito de la obligación o la sanción, por el sujeto pasivo.

3) Por un acto administrativo o judicial destinado a ejecutar el cobro de la deuda.

4) Por la notificación por escrito al sujeto pasivo de una modificación a la liquidación, y

5) Por la notificación por escrito del acto administrativo o sentencia que establezca o confirme la sanción o deuda.

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.

VI.- Caso Especial de Admisión Temporal.

Según el artículo 4, numeral 3) de la Ley No.168-21, General de Aduanas, el régimen de la Admisión Temporal para perfeccionamiento activo es definido de la siguiente manera:

Artículo 4.- Definiciones. Para los fines de la presente ley, los términos que se indican tienen los siguientes significados: 3) **Admisión temporal para**

perfeccionamiento activo: La Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo es el régimen aduanero que permite recibir en el territorio aduanero, con suspensión del pago de los tributos a la importación, mercancías procedentes del exterior o de otros regímenes aduaneros especiales, destinadas a ser exportadas dentro de un plazo establecido, después de haber sufrido una transformación, elaboración o reparación determinada.

Por su parte, y según la Ley No.84-99, de Reactivación y Fomento de las Exportaciones, de fecha 6 de agosto de 1999:

Artículo 8. Para los efectos de esta Ley se considera como Régimen de Admisión Temporal la entrada de determinadas mercancías a territorio aduanero dominicano, con suspensión de los derechos e impuestos de importación y procedentes del exterior o de las zonas francas de exportación, para ser reexportadas en un plazo no mayor de dieciocho (18) meses, descontado a partir de los 30 días siguientes a la admisión de las mercancías en territorio aduanero nacional.

Párrafo I: Gozarán de los beneficios del régimen de admisión temporal, todos los productos de exportación.

Párrafo II: A través del Régimen de Admisión Temporal se podrán internar a territorio aduanero dominicano, las siguientes mercancías:

- a) Materias primas, insumos, bienes intermedios,
- b) Etiquetas, envases y material de empaque, y
- c) Partes, piezas, moldes, matrices, utensilios y otros dispositivos cuando sirvan de complemento de otros aparatos, máquinas o equipos empleados en la elaboración de bienes de exportación.

Artículo 9. Los interesados en acogerse al Régimen de admisión temporal, deberán presentar una solicitud ante el Centro Dominicano de Promoción de Exportaciones (CEDOPEX, actual CEI-RD) en un formulario preparado al efecto. CEDOPEX (actual CEI-RD) calificará la solicitud en un plazo no mayor de tres días hábiles a partir de haber sido depositada, y se pronunciará al respecto mediante resolución motivada.

Párrafo I: La Resolución dictada por el Centro Dominicano de Promoción de Exportaciones (CEDOPEX, actual CEI-RD), deberá ser remitida a la Dirección General de Aduanas, para los fines correspondientes.

Párrafo II: Los exportadores beneficiarios del Régimen de Admisión Temporal deberán presentar ante la Dirección General de Aduanas, una fianza bancaria o de una compañía aseguradora que cubra el monto total de los derechos e impuestos aduaneros que podrían derivarse de su importación definitiva.

Artículo 10. Los exportadores acogidos al régimen de admisión temporal, podrán traspasar y/o recibir mercancías internadas y/o elaboradas al amparo de dicho Régimen desde y hacia otras empresas beneficiarias del mismo, y también desde y hacia las del Régimen de Zonas Francas de Exportación. Los traspasos de mercancías estarán sujetos a los procedimientos establecidos por la Dirección General de Aduanas.”

El régimen de admisión temporal no es un régimen de exención de los impuestos de importación, sino de suspensión de su cobro. En otras palabras, cuando la importación es realizada la Aduana liquida los impuestos a pagar, pero no se los cobra en este momento al importador, quien debe prestar una fianza que garantice el posible cobro de esos impuestos. Si el importador cumple con sus obligaciones y reexporta las mercancías dentro del plazo otorgado, entonces los impuestos de importación no se cobran y la fianza prestada se cancela. Por el contrario, si el importador incumple con sus obligaciones de reexportar las mercancías dentro del plazo, los impuestos liquidados y suspendidos de cobro se cobran, con recargos e intereses.

De acuerdo con lo anterior, en el régimen de admisión temporal la Dirección General de Aduanas tiene un plazo de 3 años para reliquidar y cobrar los impuestos, a partir del vencimiento del plazo otorgado para reexportar las mercancías introducidas bajo este régimen.

Sección III

Prescripción en los Tributos Municipales

I.- Disposiciones Generales.

A) Constitución de la República.

1) Artículo 199.- Administración local. El Distrito Nacional, los municipios y los distritos municipales constituyen la base del sistema político administrativo local. Son personas jurídicas de Derecho Público, responsables de sus actuaciones, gozan de patrimonio propio, de autonomía presupuestaria, con potestad normativa, administrativa y de uso de suelo, fijadas de manera expresa por la ley y sujetas al poder de fiscalización del Estado y al control social de la ciudadanía, en los términos establecidos por esta Constitución y las leyes.

2) Artículo 200.- Arbitrios municipales. Los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.

B) Ley No.176-07 del Distrito Nacional y los Municipios.

1) Objeto de la Ley.

Los Ayuntamientos y Municipios del país están regulados por la Ley No.176-07 del Distrito Nacional y los Municipios, en cuyo artículo 1 se consigna que esta ley tiene por objeto normar la organización, competencia, funciones y recursos de los ayuntamientos de los municipios y del Distrito Nacional, asegurándoles que puedan ejercer, dentro del marco de la autonomía que los caracteriza, las competencias, atribuciones y los servicios que les son inherentes; promover el desarrollo y la integración de su territorio, el mejoramiento sociocultural de sus habitantes y la participación efectiva de las comunidades en el manejo de los asuntos públicos locales, a los fines de obtener como resultado mejorar la calidad de vida, preservando el medio ambiente, los patrimonios históricos y culturales, así como la protección de los espacios de dominio público.

2) Potestades.

Señala esta Ley en su artículo 8 que entre las potestades de los ayuntamientos esta: b) Tributaria y financiera; d) Sancionadora y de ejecución forzosa.

3) Exenciones.

Por su parte, y según esta ley, los ayuntamientos gozarán de las mismas exenciones que hayan sido reconocidas en el pago de tributos, contribuciones, tasas y cualquier otro derecho a los organismos, entidades e instituciones de la administración pública (Artículo 13).

4) Encargado de Recaudaciones.

Dispone el artículo 157 que es obligación del encargado de recaudaciones de cada ayuntamiento, entre otras:

1. Realizar las funciones de cobros de los impuestos, rentas, arbitrios, derechos, rentas y toda clase de ingresos que pertenezcan al ayuntamiento.

3. Obtener y mantener actualizada la información definida en el sistema de base de datos de los contribuyentes.

4. Obtener la información correspondiente de los impuestos, arbitrios, tasas y precios públicos aplicables a cada inmueble o contribuyente del municipio.

5. Facturar de acuerdo a la periodicidad del cobro de los diferentes impuestos, arbitrios, tasas y precios públicos aplicable a cada inmueble o contribuyente del municipio.

6. Aplicar la legislación tributaria municipal.

7. Recaudar los impuestos, arbitrios, derechos, rentas y toda clase de ingresos que corresponda a la municipalidad, así como los ingresos del Estado cuya recaudación esté a su cargo por virtud de disposiciones legales.

8. Rendir informes diariamente o con la periodicidad que se le defina al gerente de finanzas, síndico, tesorero y contralor municipal sobre el resultado de las recaudaciones.

5) Potestad Tributaria.

La potestad reglamentaria de los municipios en materia fiscal se ejercerá a través de ordenanzas reguladoras de gestión, recaudación e inspección de sus arbitrios. (Artículo 256)

6) Ingreso de los Ayuntamientos.

De acuerdo con el artículo 271 de esta Ley 176-07, las finanzas de los ayuntamientos estarán constituidas por:

- a) Los tributos establecidos a su favor en leyes especiales.
- b) Los arbitrios establecidos por ordenanza municipal.
- c) Los derechos, las contribuciones o cualesquier otros ingresos que se les asigne.
- d) Los ingresos procedentes de su patrimonio, rentas y derechos.
- e) Los tributos propios clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado.
- g) Las subvenciones y situados para garantizar complementariamente la suficiencia financiera para las competencias propias, coordinadas y delegadas y la coinversión pública.
- h) Los percibidos en concepto de precios por la venta de productos y servicios.
- i) El producto de las operaciones de crédito.

j) Las demás prestaciones de derecho público.

Párrafo.- Para el cobro de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público deben percibir los ayuntamientos, ostentarán las mismas prerrogativas establecidas legalmente para la administración pública.

7) Imposición, Ordenación y Modificación de Tributos.

Señala el artículo 278 de esta Ley que los ayuntamientos mediante ordenanzas acordarán la imposición, ordenación y regulación de los arbitrios propios. Estas ordenanzas contendrán, al menos:

a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria y período impositivo.

b) Los regímenes de declaración y de ingreso.

c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Párrafo.- Los acuerdos de modificación de dichas ordenanzas deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y período de vigencia.

8) Principios de los Arbitrios Municipales.

A su vez, el artículo 274 de esta Ley consigna los principios por los cuales deben regirse los arbitrios municipales, al señalar que los arbitrios que establezcan los ayuntamientos, respetarán los siguientes principios:

a) No colindarán con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes de la República.

b) No gravarán bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

c) No gravarán, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio del municipio que impone el tributo, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.

9) Artículo 276.- Recargos e Intereses.

En la recaudación de los tributos municipales y de los demás ingresos de derecho público o privado, las municipalidades podrán imponer recargos e intereses por concepto de atraso y mora, que serán exigidos en la misma forma, cuantía y de acuerdo a los mismos procedimientos que se establecen para el cobro de los tributos atrasados de la administración tributaria nacional.

10) Artículo 277.- Infracciones y Sanciones.

En materia de tributos municipales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en el Código Tributario, con las especificaciones que tales disposiciones establezcan en las ordenanzas municipales.

II.- Prescripción en Materia Municipal.

A) Período de Prescripción para el Cobro de la Deuda.

Uno de los temas más complicados en el estudio del Derecho Tributario es poder determinar el plazo de prescripción de la acción que tienen los ayuntamientos para el inicio del cobro de los impuestos y arbitrios municipales, en razón de que, a diferencia del Código Tributario para los tributos internos nacionales, y la Ley 168-21, General de Aduanas, la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no establece de manera expresa cuál es el período o plazo que tienen los ayuntamientos para proceder al cobro de los tributos, bajo pena de prescripción.

Sin embargo, algunas disposiciones legales y teorías podrían ayudarnos a buscar una respuesta a esta interrogante, aunque debo admitir que ninguna teoría a este respecto es convincente.

1) Código Civil.

Si bien la Ley No.176-07 no menciona al Código Civil como derecho supletorio, como sí lo hace el artículo 3 del Código Tributario, no hay dudas de que el Código Civil, aunque no es un derecho público, sirve de derecho común para todas las materias jurídicas.

Al tratar el tema de la prescripción extintiva, el artículo 2262 del Código Civil, modificado por Ley No.585 promulgada el 24 de octubre de 1941, G. O. No.5661, establece 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 ser sólo de diez años cuando se aplique a terrenos comuneros objeto de saneamiento catastral, quedando reducido este último plazo a cinco años si la persona que invoca la prescripción establece la prueba de que inició y mantuvo su posesión en calidad de accionista del sitio comunero de que se trata.”

Por su parte, el artículo 2277 del Código Civil, modificado por la Ley No.585 de fecha 24 de octubre de 1941, consagra lo siguiente:

“Artículo 2277.- “Los réditos de rentas perpetuas y vitalicias, los de pensiones alimenticias, los alquileres de casas y el precio del arrendamiento de bienes rurales, los intereses de sumas prestadas, y generalmente, todo lo que se paga anualmente o en plazos periódicos más cortos, prescriben por tres años.

Párrafo: Prescriben por el transcurso del mismo período de tres años, las acciones del Estado, del Distrito Nacional, de los municipios y de cualquiera otra división política de la República, para el cobro de impuestos, contribuciones, tasas, y de toda otra clase de tributación de carácter impositivo. El indicado plazo de tres años para esta prescripción se computa a partir del momento en que el pago de la obligación impositiva pueda ser perseguido.”

Es decir, que de conformidad con el párrafo único de este artículo 2277 del Código Civil, prescriben a los tres años las acciones del Distrito Nacional y los Municipios para el cobro de impuestos, contribuciones, tasas, y de toda otra clase de tributación de carácter impositivo. El indicado plazo de tres años para esta prescripción se

computa a partir del momento en que el pago de la obligación impositiva pueda ser perseguido.

Sin embargo, el artículo 410 del Código Tributario (Ley 11-92), antes artículo 402, estableció lo siguiente: Quedan derogadas además, las siguientes disposiciones legales: “44) El párrafo del artículo 2277, del Código Civil.”

En razón de que según el artículo 1 del Código Tributario el mismo “establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos”, lo cual excluye los impuestos y arbitrios municipales, y a la vez los artículos 21 y siguientes de dicho Código consigna normas relativas solo a la prescripción de los tributos internos nacionales, la pregunta que surge es si esta derogación hecha por el artículo 402 (hoy 410) del Código Tributario fue sólo para fines del Código Tributario y solo para los tributos internos nacionales o si fue para todos los tributos, incluyendo los municipales?

a) Si esa derogación hecha por el Código Tributario sólo se aplica al Código Tributario y a los tributos internos nacionales, y no a los demás tributos, entonces el párrafo del referido artículo 2277 del Código Civil quedaría vigente para los impuestos y arbitrios municipales y el término de prescripción de estos tributos sería de tres años.

b) Por el contrario, si esa derogación hecha por el Código Tributario no sólo se aplica al Código Tributario y a los tributos internos nacionales, sino también a los demás tributos, entonces el párrafo del referido artículo 2277 del Código Civil estaría derogado para todos los casos y para todos los impuestos y arbitrios municipales y el término de prescripción de estos tributos sería de veinte años, según el artículo 2262 del Código Civil.

2) Ley 176-07 y Código Tributario.

Si bien, como hemos dicho, la Ley 176-07 no establece de manera expresa el plazo de prescripción para el cobro de los impuestos y arbitrios municipales, sí consigna el plazo de prescripción para la aplicación de recargos e intereses.

En efecto, el artículo 276 de esta Ley 176-07 señala que “En la recaudación de los tributos municipales y de los demás ingresos de derecho público o privado, las municipalidades podrán imponer recargos e intereses por concepto de atraso y mora,

que serán exigidos en la misma forma, cuantía y de acuerdo a los mismos procedimientos que se establecen para el cobro de los tributos atrasados de la administración tributaria nacional,” de lo cual podemos resumir así:

a) En asuntos de tributos municipales las municipalidades podrán imponer recargos e intereses por concepto de atraso y mora en el pago de los impuestos y arbitrios municipales.

b) Estos recargos e intereses serán exigidos en la misma forma, cuantía y de acuerdo a los mismos procedimientos que se establecen para el cobro de los tributos atrasados de la administración tributaria nacional.

c) Aunque la Ley 176-07 no especifica qué debe entenderse por la “administración tributaria nacional”, entendemos que se refiere al Código Tributario que es la que se aplica a los tributos nacionales no relacionados con el comercio exterior. Si nuestro entendimiento es correcto, entonces tendríamos que obtener las siguientes conclusiones:

c.1) Como los recargos e intereses son accesorios de la deuda tributaria no pagada en tiempo oportuno y tanto el cobro de los tributos internos nacionales como la aplicación de recargos e interés prescriben en el término de 3 años, podríamos entender que en materia municipal tanto el cobro de los impuestos y arbitrios municipales como la aplicación de recargos e intereses prescriben en un mismo plazo de tres años.

c.2) La cuantía de los recargos depende del tributo y del plazo de pago. En este sentido, el artículo 252 del Código Tributario, modificado por la Ley No.147-00, del 27 de diciembre del 2000, expresa que “la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.”

Con respecto a los intereses el artículo 27 del Código Tributario señala que “Sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa

efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.”

c.3) En relación con el procedimiento de aplicación de sanciones administrativas o contravenciones los artículos 69 y siguientes del Código Tributario establecen el procedimiento a seguir.

c.4) Con respecto al procedimiento para el cobro de los tributos atrasados, el Código Tributario establece un procedimiento especial consignado en los artículos 91 y siguientes del Código Tributario.

B) Período de Prescripción para las Infracciones y Sanciones.

1) Principio General.

a) Artículo 277.- Infracciones y Sanciones.

En materia de tributos municipales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en el Código Tributario, con las especificaciones que tales disposiciones establezcan en las ordenanzas municipales.

2) Excepción.

a) Artículo 121.- Plazos de Prescripción.

Son de aplicación a las infracciones de las ordenanzas y reglamentos los plazos de prescripción que establece el Código Penal para las contravenciones de policía, sin perjuicio de lo que, en cada caso, establezcan las leyes.