

# Estudio del Código Tributario

AÑO 1993

## INTRODUCCION

Durante mucho tiempo ha constituido un gran anhelo del pueblo dominicano realizar en el país un amplio programa de reforma tributaria capaz de establecer normas claras, precisas y funcionales en las áreas de la Política, la Administración y el Derecho Tributario, sustituyendo un conjunto de leyes dispersas e incoherentes por un verdadero sistema tributario que responda a las necesidades del país y sirva como instrumento del desarrollo económico.

Después de muchos años de espera y de voces que parecían clamar en el desierto, a partir del año de 1990 el gobierno dominicano empezó a preocuparse seriamente por el desorden fiscal y tributario de la nación, elaborando proyectos de leyes que servirían de base para la modificación y actualización de la estructura fiscal dominicana. Así, se prepararon distintos proyectos de leyes, tales como el Código Financiero, el Código Arancelario y el Código Tributario.

En el año de 1992 el Congreso Nacional aprobó el Código Tributario Dominicano, el cual fue posteriormente promulgado por el Poder Ejecutivo y convertido en la ley No.11-92.

Sin embargo, y con respecto a la estructura jurídica del Código Tributario, lo que en principio fue un gran anhelo de muchos años para los estudiosos del Derecho Tributario, en pocos días se convirtió en una gran decepción.

Utilizando como base esencial un Anteproyecto de Código Tributario Dominicano elaborado en la década de 1970, el cual había sido originalmente estructurado para regir tanto los tributos internos como los de aduanas, y leyes en ese momento vigentes, tales como la ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta y la ley No.1494 que creó el Tribunal Superior Administrativo, los redactores del Código Tributario Dominicano se apresuraron extraordinariamente en la elaboración de un proyecto de ley que ordenaba paciencia y análisis, provocando que nuestro Congreso Nacional aprobara un Código Tributario repleto de errores, contradicciones, ambigüedades, amplias facultades discrecionales y, lo que es peor, de graves aspectos inconstitucionales.

Lo anterior no implica, naturalmente, que se deba desconocer que el Código Tributario Dominicano cuenta con normas bien estructuradas y de gran importancia para regular las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes. Lo realmente lamentable es que los redactores del Código Tributario no tuvieran la debida paciencia para una revisión completa de su trabajo, lo cual ocasionó, imaginamos, que no se percataran de

sus graves errores, motivando que el país cuente hoy con un Código Tributario lleno de imperfecciones.

Pero a pesar de los graves desaciertos de sus redactores, hoy el Código Tributario Dominicano es una ley y su estudio se hace obligatorio.

El Código Tributario Dominicano ha sido concebido para regir exclusivamente los tributos internos nacionales, excluyéndose, por tanto, los tributos municipales y los de aduanas. Su Título I es dedicado a las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias aplicables a todos los tributos internos nacionales, consagrando sus demás títulos normas especiales respecto de cada tributo en particular. Al momento de su promulgación el Código Tributario Dominicano únicamente estableció normas especiales respecto del Impuesto Sobre la Renta (Título II), del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (Título III) y del Impuesto Selectivo al Consumo (Título IV). No obstante, el mismo Código Tributario prevé que cada título subsiguiente corresponderá a cada uno de los impuestos que serán incorporados a éste, en la medida en que avance el proceso de reforma tributaria.

Para poder realizar un análisis completo del Código Tributario Dominicano, es necesario dividir su estudio de la siguiente manera:

### **Título I: De las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias.**

Este Título I comprende el estudio de las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos. Es, en esencia, el estudio del Derecho Tributario, el cual se hará de la siguiente forma:

#### **Volumen I: Derecho Tributario Sustantivo.**

El Derecho Tributario Sustantivo comprende el estudio de todo lo relativo a la obligación tributaria, es decir a la obligación de pagar el tributo. Abarca, entre otros, los siguientes aspectos: La Potestad Tributaria y sus Limitantes, Los Tributos, Las Exenciones, La Ley Tributaria, La Obligación Tributaria, La Determinación y Extinción de la Obligación Tributaria, El Domicilio del Obligado, Los Privilegios del Crédito Tributario y Las Garantías.

#### **Volumen II: Derecho Tributario Administrativo.**

Comprende el estudio de las relaciones jurídicas tributarias entre la Administración Tributaria y los administrados. Estudia principalmente los Deberes y Facultades de la Administración Tributaria y los Deberes de los Sujetos Pasivos.

**Volumen III: Derecho Tributario Procesal.**

El Derecho Tributario Procesal se encarga del estudio de los distintos Procedimientos Administrativos y Jurisdiccionales, así como de los Recursos.

**Volumen IV: Derecho Tributario Penal.**

Abarca el análisis de las infracciones y sanciones tributarias por violación al Código Tributario.

**Título II: El Impuesto Sobre la Renta.**

Título III: El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

**Título IV: El Impuesto Selectivo al Consumo.**

En la medida en que el proceso de reforma tributaria incorpore nuevos títulos al Código Tributario, en esa misma medida se irán preparando estudios sobre los mismos.

Siguiendo el orden anteriormente expuesto, vale decir que esta obra comprende únicamente el estudio del Derecho Tributario Sustantivo, es decir de aquellos aspectos contenidos en el Título I del Código Tributario Dominicano y que se refieren a la obligación sustantiva del pago de los tributos.

**CAPITULO I  
LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

El Estado, como persona jurídica por excelencia, ha sido diseñado para realizar un conjunto de actividades destinadas a satisfacer las necesidades comunes de los miembros de la sociedad.

Aunque las necesidades públicas son distintas en cada grupo social, dependiendo principalmente del grado de desarrollo económico de cada Estado, Podría decirse, en términos generales y dentro de la gran masa de necesidades públicas que pueden existir, que éstas abarcan, entre otros, los siguientes aspectos:

- 1) Defensa del Exterior
- 2) Orden Interno
- 3) Justicia
- 4) Salud
- 5) Educación, Ciencia y Cultura

- 6) Infraestructura Física (calles, carreteras, escuelas, presas, puertos, viviendas, hospitales, etc.)
- 7) Comunicación
- 8) Energía, agua, etc.

No obstante, es preciso señalar que las necesidades públicas pueden ser satisfechas por el Estado o por el sector privado, dependiendo del grado de desarrollo que este último tenga. Mientras más desarrollado se encuentre el sector privado, más capacidad tendrá para satisfacer ciertas necesidades públicas, como Podrían ser la salud, educación, viviendas, etc. Sin embargo, existen necesidades públicas que por su naturaleza sólo pueden ser satisfechas por el propio Estado y nunca por el sector privado, como serían la defensa del exterior, el mantenimiento del orden interno y la administración de justicia. En este sentido, y dentro de la gran cantidad de obligaciones puestas a cargo del Estado, la Constitución de la República Dominicana, por ejemplo, señala en su artículo 8 las siguientes asistencias sociales:

1) Artículo 8, numeral 11, letra b): "El Estado facilitará los medios a su alcance para que los trabajadores puedan adquirir los útiles e instrumentos indispensables a su labor".

2) Artículo 8, numeral 15: "Con el fin de robustecer su estabilidad y bienestar, su vida moral, religiosa y cultural, la familia recibirá del Estado la más amplia protección posible".

3) Artículo 8, numeral 15, letra a): "La maternidad, sea cual fuere la condición o el estado de la mujer, gozará de la protección de los poderes públicos y tiene derecho a la asistencia oficial en caso de desamparo. El Estado tomará las medidas de higiene y de otro género tendente a evitar en lo posible la mortalidad infantil y a obtener el sano desarrollo de los niños".

4) Artículo 8, numeral 16: "La libertad de enseñanza. La educación primaria será obligatoria. Es deber del Estado proporcionar la educación fundamental a todos los habitantes del territorio nacional y tomar las providencias necesarias para eliminar el analfabetismo. Tanto la educación primaria y secundaria como la que se ofrezca en las escuelas agronómicas, vocacionales, artísticas, comerciales, de artes manuales y de economía doméstica, serán gratuitas. El Estado procurará la más amplia difusión de la ciencia y la cultura facilitando de manera adecuada que todas las personas se beneficien con los resultados del progreso científico y moral".

5) Artículo 8, numeral 17: "El Estado estimulará el desarrollo progresivo de la seguridad social, de manera que toda persona llegue a gozar de adecuada protección contra la desocupación, la enfermedad, la incapacidad y la vejez.

El Estado prestará su protección y asistencia a los ancianos, en la forma que determine la ley, de manera que se preserve su salud y se asegure su bienestar.

El Estado prestará, asimismo, asistencia social a los pobres. Dicha asistencia consistirá en alimentos, vestimenta y hasta donde sea posible, alojamiento adecuado.

El Estado velará por el mejoramiento de la alimentación, los servicios sanitarios y las condiciones higiénicas, procurará los medios para la prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas y endémicas y de toda otra índole, así como también dará asistencia médica y hospitalaria gratuita a quienes por sus escasos recursos económicos así lo requieran.

El Estado combatirá los vicios sociales con medidas adecuadas y con el auxilio de las convenciones y organizaciones internacionales. Para la corrección y erradicación de tales vicios se crearán centros y organismos especializados".

De acuerdo a lo anterior Podría afirmarse que el Estado tiene la obligación, en la medida de sus posibilidades, de satisfacer las necesidades públicas. A su vez, el Estado tiene otra obligación fundamental: proteger y conservar sus bienes y propiedades, que son, en esencia, patrimonio de la colectividad.

Para el cumplimiento de los fines de su creación, esto es satisfacer las necesidades públicas y conservar su patrimonio, el Estado tendrá que efectuar erogaciones. Pero para que el Estado pueda gastar, debe primero obtener ingresos.

Los ingresos que requiere el Estado para hacer frente a la gran cantidad de gastos que tiene que realizar, pueden ser obtenidos de varias fuentes, entre las cuales se citan los tributos, las donaciones, los empréstitos, las ventas de sus propiedades, la realización de actividades empresariales, la expropiación forzosa de los bienes de particulares y otras. Sin embargo, el Estado debe tener sumo cuidado en la elección de un mecanismo adecuado que le provea ingresos, pues una errónea decisión Podría afectar seriamente sus propios intereses y los intereses de los miembros de la sociedad.

En el Estado moderno es común que el gobierno planifique y norme su actividad financiera, mediante un presupuesto de ingresos públicos, es decir a través de un estimado de los posibles ingresos que el Estado puede recibir en un determinado período de tiempo, y mediante un plan de gastos previamente delimitado. En la República Dominicana, por ejemplo, el plan económico del gobierno central se encuentra predeterminado mediante el Presupuesto de Ingresos y la Ley de Gasto Público, anualmente aprobada por el Congreso Nacional.

Es tanta la importancia que el Estado Dominicano ha otorgado al gasto público, que el artículo 113 de su Constitución establece que "ninguna erogación de fondos públicos será válida, si no estuviere autorizada por la ley y ordenada por funcionario competente", señalando en su artículo 114 que "la ley de gasto público se dividirá en capítulos que

correspondan a los diferentes ramos de la Administración y no podrán trasladarse sumas de un capítulo a otro ni de una partida presupuestaria a otra, sino en virtud de una ley. Esta ley, cuando no sea iniciada por el Poder Ejecutivo, deberá tener el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara."

Podría decirse, en síntesis, que el conjunto de actividades que realiza el Estado a los fines de obtener ingresos para gastarlos en la conservación de sus bienes y en la satisfacción de las necesidades públicas, es lo que se denomina la actividad financiera del Estado.

El estudio de la actividad financiera del Estado comprende cuatro aspectos esenciales:

1) Político: Corresponde al aspecto político decidir cuáles son las necesidades públicas y a cuáles necesidades debe prestársele mayor atención, así como definir cuáles serán las fuentes de ingresos estatales que solventarán los gastos que se efectúen.

2) Económico: Hablar de ingresos y gastos, así como los medios para obtenerlos y emplearlos y su repercusión en la economía nacional, es algo que atañe a las ciencias económicas.

3) Jurídico: En el Estado de Derecho la norma jurídica juega un papel de extrema importancia. Las actividades del Estado y la Administración Pública no son arbitrarias, sino regladas por un orden jurídico preestablecido. En la actividad financiera del Estado, tanto los mecanismos de ingresos públicos como los modos y destinos de los gastos, se encuentran regulados por normas jurídicas.

4) Técnico: Dentro de todos los mecanismos o instrumentos financieros utilizables y disponibles, deben elegirse los más apropiados para lograr los fines que se persiguen, tanto en la obtención de ingresos como en los gastos de conservación patrimonial y satisfacción de necesidades públicas.

## **CAPITULO II LA POTESTAD TRIBUTARIA**

### **I.- Definición.**

Se ha expresado que uno de los medios que tiene el Estado para obtener los ingresos necesarios para solventar la conservación de su patrimonio y enfrentar las necesidades públicas, es el tributo.

Aunque el tema de los tributos será estudiado más adelante, Podría decirse que los tributos son prestaciones exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio y que sirven para satisfacer las necesidades públicas y el cumplimiento de sus fines. No obstante existir casos en los cuales el Estado se exige asimismo el pago de ciertos tributos, lo usual es que éstos sean pagados por los particulares.

La existencia de tributos implica una relación jurídica tributaria entre dos sujetos: a) El sujeto activo, que es el Estado o ente público autorizado por la ley, y que será el sujeto que exigirá el pago de la prestación; y, b) El sujeto pasivo, ya sea contribuyente o responsable, que será la persona obligada al pago del tributo.

La facultad que tiene el Estado para exigirles a los particulares el pago de tributos o concederles exenciones, es lo que se denomina potestad tributaria.

## **II.- Caracteres de la Potestad Tributaria.**

La potestad tributaria radica en la propia razón de ser del Estado y en su poder soberano. Es en virtud de este poder de soberanía del Estado que los tributos encuentran su fundamento político y jurídico y donde la potestad tributaria encuentra sus caracteres, que son:

1) Permanente: En razón de que la potestad tributaria es uno de los atributos de la soberanía del Estado, debe entenderse que la potestad tributaria es parte misma del Estado y por lo tanto ésta existe mientras el Estado exista.

2) Irrenunciable: Siendo el Estado un ente soberano y siendo la potestad tributaria uno de los atributos del Estado, debe afirmarse que el Estado no puede renunciar a la facultad de establecer tributos sin lesionar su propia soberanía. En este sentido, sería nulo, por inconstitucional, cualquier acto, ley, contrato o disposición donde el Estado renuncia o limite su capacidad jurídica de exigir tributos. No debe confundirse, sin embargo, la renuncia del Estado a su potestad tributaria, con la capacidad que éste tiene para eximir o conceder exenciones, lo cual, conjuntamente con la facultad de gravar, es un atributo de su potestad tributaria y de su soberanía.

3) Indelegable: En razón de que, como se ha dicho, la potestad tributaria es un atributo de la soberanía, se entiende que el Estado no puede jurídicamente ceder o delegar este atributo. No obstante, es preciso señalar que el Estado, como poder soberano y colectivo, sí puede conferirle a cualquiera de sus órganos la facultad de establecer los tributos y conceder exenciones, aunque normalmente esta facultad le es atribuida al Poder Legislativo.

4) Limitada: Si bien la potestad tributaria es un atributo de la soberanía del Estado, esa potestad no constituye un poder arbitrario e ilimitado del Estado, pues el propio Estado, a través de la Constitución, tiende a establecer límites a este poder. En efecto, en las mismas

constituciones en que se consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria, es frecuente encontrar disposiciones que limitan las pretensiones del Estado para exigir tributos, tales como principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, capacidad contributiva y otros.

JARACH es claro y contundente al señalar que "el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.23).

### **III.- Ejercicio y Alcance del Poder Tributario.**

La potestad tributaria, como se ha dicho en reiteradas ocasiones, es un atributo de la soberanía del Estado. Sin embargo, para poder ser ejercida, esa potestad tiene que ser atribuida a uno o varios órganos del Estado.

En la República Dominicana la potestad tributaria del Estado es ejercida exclusivamente por el Congreso Nacional, para todo tipo de tributos, ya se trate de impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, sean nacionales o municipales.

En efecto, de conformidad con el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución de la República, es atribución del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión". Asimismo, la parte in fine del artículo 85 del mismo cuerpo legal señala que "los Ayuntamientos podrán, con la aprobación que la ley requiera, establecer arbitrios, siempre que éstos no coliden con los impuestos nacionales, con el comercio inter-municipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes".

Con respecto a la capacidad de eximir, el artículo 110 de la Constitución dominicana establece que "no se reconocerá ninguna exención, ni se otorgará ninguna exoneración, reducción o limitación de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, en beneficio de particulares, sino por virtud de la ley. Sin embargo, los particulares pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley, o mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho irrevocable de beneficiarse por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato, y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales incidentes en determinadas obras o empresas de utilidad pública, o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional, o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales".



### CAPITULO III

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE LIMITAN LA POTESTAD TRIBUTARIA

Según se dijo al examinar los caracteres de la potestad tributaria, ésta no constituye un poder arbitrario e ilimitado del Estado, sino que, por el contrario, la misma se encuentra limitada y regulada por el propio ordenamiento jurídico.

Como bien afirma GIULIANI: "en el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado; en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado" (Derecho Financiero, pág.281).

### **I.- Capacidad Contributiva y Cargas Públicas.**

En la República Dominicana la primera limitante que encuentra la potestad tributaria del Estado aparece en el literal e) del artículo 9 de la Constitución, al señalarse como uno de los deberes fundamentales de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas". En consecuencia, si bien se reconoce que el Estado tiene capacidad jurídica para establecer tributos, correspondiendo el ejercicio de la potestad tributaria al Congreso Nacional, es también cierto que los tributos sólo pueden ser establecidos y aplicados en proporción a la capacidad contributiva de las personas y para solventar las cargas públicas.

**1) Capacidad Contributiva:** El concepto de capacidad contributiva es utilizado frecuentemente como medio para determinar la capacidad que tiene una persona para pagar impuestos; es decir, con qué cantidad debe contribuir una persona para solventar los gastos del Estado. Sin embargo, si bien este concepto ha sido objeto de amplios debates, tanto a nivel económico como jurídico, lo cierto es que hasta la fecha el mismo no ha podido describirse con claridad y precisión.

Para FAYA VIESCA la "capacidad contributiva como parámetro valorativo en la fijación de las obligaciones tributarias son consecuencia de ciertas circunstancias económicas, políticas y sociales, razón por la que estos supuestos o circunstancias fácticas han ido cambiando a través de la historia. Lo que una determinada circunstancia o hecho constituyen en un momento dado el elemento más importante para fijar o determinar la capacidad contributiva, deja de tener importancia en otro momento determinado"; agrega que "el principio de capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias", entendiendo que el principio de la capacidad contributiva tendrá forzosamente que insertarse en el orden jurídico nacional a fin de cumplirse estrictamente con la juridicidad de las obligaciones tributarias (Finanzas Públicas, pág.107).

JARACH, en su obra *El Hecho Imponible*, tras afirmar que es al legislador a quien le corresponde decidir cómo y cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva (pág.86), define la capacidad contributiva como "la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye" (pág.87). Entiende que la capacidad contributiva es "la causa jurídica del impuesto" (pág.91) y "significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos" (pág.199). En su obra *Curso Superior de Derecho Tributario*, JARACH entiende que "el criterio de la capacidad contributiva no es objetivo, sino que depende de una apreciación política del legislador acerca de una determinada riqueza, fundada en los propósitos y los fines del mismo legislador" (pág.129).

GIULIANI, por su parte, al afirmar las dificultades que se presentan al tratar de precisar el concepto de capacidad contributiva, entiende que "lo único importante es que la tributación no sea absurda ni arbitraria y para ello no es menester recurrir a un concepto vago e incierto" como el de la capacidad contributiva. Señala que si bien no debe prescindirse del concepto de capacidad contributiva, "no debe adoptarse con carácter general y absoluto, como requisito de validez del poder tributario" y que "tampoco es conveniente su incorporación al texto constitucional, porque Podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales, determinada por circunstancias de orden social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas" (*Derecho Financiero*, pág.285).

XAVIER, sin embargo, al considerar que el legislador se encuentra "limitado en su facultad de selección, elección o por la exigencia de que la situación de la vida a integrar la previsión de la norma tributaria sea reveladora de capacidad contributiva", entiende que "no puede, de esta suerte, dejar de estar el referido principio de capacidad contributiva en el comienzo de una construcción dogmática del Derecho Tributario, por lo que no debe apoyarse el sector de la doctrina que le pretende relegar para el plano secundario, sobre el pretexto de tratarse de concepto extra-jurídico, vago e insusceptible de aplicación correcta" (*Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario*, *Revista Tributación No.14*, págs.115 y 116).

Lo cierto es que en República Dominicana el concepto de capacidad contributiva, independientemente de la connotación económica que implica, es un concepto jurídico establecido en la propia Constitución. No obstante, entendemos que el término capacidad contributiva constituye un concepto jurídico indeterminado, puesto que, aún cuando el mismo es utilizado a nivel constitucional, no existe una norma legal ni los elementos de juicio necesarios para explicar con exactitud en qué consiste y cuál es el límite de la capacidad contributiva de una persona. Es decir, no es fácil determinar cuál es la capacidad que tiene una persona para pagar tributos y en qué proporción debe pagarlos.

De conformidad con el numeral 5 del artículo 8 de la Constitución dominicana, la ley "no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad". En materia de obligaciones tributarias, lo justo sería que una persona contribuya con las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva, según señala el literal e) del artículo 9 de la misma Constitución. En este sentido, cuando una ley establece que una persona debe pagar un tributo por encima de su capacidad contributiva, lo correcto es que esa persona impugne dicha ley por ser inconstitucional. Pero, si no se puede determinar con exactitud cuál es la capacidad contributiva de una persona, cómo Podría saberse si una ley tributaria es justa o si viola el principio de la capacidad contributiva? No obstante, entendemos que el juez, dentro de su poder y obligación de hacer justicia, tiene la suficiente sabiduría para en cada caso específico determinar la capacidad contributiva de una persona, aunque sea en términos vagos y ambiguos.

Sin embargo, el juez que conozca de la impugnación de un tributo por considerarse que el mismo viola el principio de capacidad contributiva, sólo puede fallar acerca de si el mismo viola o no la capacidad contributiva del afectado, sin tener calidad para establecer la alícuota que él considere apropiada para ese tributo, bajo pena de prevaricación, puesto que tal atribución es exclusiva del Congreso Nacional, como se explicará más adelante al tratar el Principio de Legalidad Tributaria.

La Corte Constitucional de Italia, en cuyo país se establece constitucionalmente el Principio de Capacidad Contributiva, señaló que "el legislador, si bien puede establecer discrecionalmente cual es la medida mínima sobre la cual surge la capacidad contributiva, no puede no exentar de la imposición a aquellos sujetos que perciben réditos tan modestos apenas suficientes para satisfacer necesidades elementales de vida" (Sent. No.97/1968, citada por ROSEMBUJ, El Hecho de Contribuir, pág.119).

**2) Carga Pública:** De acuerdo con el literal e) del artículo 9 de la Constitución, los particulares deben pagar tributos para contribuir a solventar las cargas públicas. Pero, qué debe entenderse por cargas públicas?

FAYA VIESCA, aunque considera que para la Hacienda Clásica los términos gastos públicos y cargas públicas son sinónimos, dado que los gastos determinan y miden las cargas que impone el Estado y las exacciones que realiza sobre las rentas y bienes, entiende que "no es posible equiparar como sinónimos a los gastos y a las cargas porque la palabra "carga" en el presente contexto posee un sentido completamente especial pues, aunque sugiere una idea de peso que no responde a la realidad, no todos los gastos públicos son cargas". Admite que "toda erogación del Estado es un gasto de carácter público", pero que "las cargas públicas sólo adquieren su auténtico sentido si se les define con precisión refiriéndolas a la economía de la nación: éstas consisten en cualquier consumo del Estado a costa de los particulares" (Finanzas Públicas, págs.46, 63 y 64).

A nuestro entender, y para los fines estrictamente tributarios, lo importante en este caso no es adentrarnos en el estudio de las finanzas públicas para determinar la similitud o diferencias que puedan existir entre gastos públicos y cargas públicas, sino tener clara la idea de que los tributos, aún cuando también pueden servir como instrumentos de desarrollo económico de la nación, constituyen un medio para que el Estado pueda obtener recursos para solventar las cargas públicas, es decir que los tributos no pueden ser establecidos para beneficio de particulares, sino para beneficio exclusivo del Estado.

Sobre este particular la Suprema Corte de Justicia dominicana tuvo oportunidad de manifestarse. En efecto, con motivo de un recurso de casación elevado por los directores de periódicos de la República Dominicana, con la finalidad de que se declara inconstitucional la Ley No.148 de fecha 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas, y la cual establecía un impuesto en favor de dicho Colegio, los recurrentes alegaron, entre otros medios, que la referida ley era inconstitucional porque ese gravamen "si bien está a cargo del anunciante, debe, por causas que no tienen ninguna explicación razonable, ni en la lógica ni en el derecho, ser cobrado por los administradores de las empresas periodísticas y por "los responsables de medios", a los cuales designa impropriadamente como agentes de retención, cuando en realidad lo que hace es convertirlos caprichosamente en recaudadores del referido impuesto; que el texto constitucional que se refiere a los impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, jamás permite que se establezcan estos en beneficio de particulares, o que sean recaudados y manejados a su antojo por éstos; que al establecer el impuesto a cargo de los anunciantes y en provecho de los periodistas, la Ley No.148 está creando un privilegio y una situación irritante que tiende a quebrantar la igualdad entre los dominicanos, a lo que se opone, tajantemente, el artículo 100 de nuestra ley Sustantiva".

Ante este razonamiento, y por otros medios alegados y aceptados, nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, declaró inconstitucional la referida ley No.148, expresando que la misma "crea un impuesto como privilegio en favor de una clase determinada y su recaudación queda a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial". (S.C.J., 1 de Septiembre de 1989, B.J. No.946-947, pág.1181).

## **II.- Principio de Legalidad Tributaria.**

En virtud de que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda" (art.8, numeral 5, de la Constitución) y en razón de que sólo el Congreso Nacional puede "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación" (art.37, numeral 1, de la Constitución), la potestad tributaria del Estado tiene necesariamente que manifestarse y ejercerse a través de la ley. Confirmando la idea de que la soberanía del Estado no radica en los poderes públicos, sino en el pueblo, el cual se manifiesta a través de sus representantes en el Poder Legislativo, y como una garantía a

los derechos individuales de seguridad jurídica y de propiedad, la Constitución dominicana atribuyó al Congreso Nacional competencia exclusiva para establecer tributos (art.37) y conceder exenciones fiscales (art.110).

En este sentido, y de conformidad con el Principio de Legalidad Tributaria, no pueden existir tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, sin una ley previa que los establezca. A su vez, sólo se pueden conceder exenciones en virtud de la ley o de contratos aprobados por el Congreso Nacional.

JARACH, en su obra Curso Superior de Derecho Tributario, afirma que "en materia tributaria, el principio de legalidad no significa sólo que, por la importancia de la materia y por un principio de carácter histórico, deban ser los representantes del pueblo los que autoricen los actos del poder público tendientes a la recaudación, sino que establece que esto debe efectuarse a través de normas jurídicas" (pág.102). Añade que el Principio de Legalidad Tributaria "se aplica a todos los gravámenes, cualquiera que sea su forma, que son manifestaciones del poder impositivo o del poder fiscal" (pág.103). Basándose en la doctrina que denomina como la autonomía dogmática del derecho tributario, entiende que "la relación jurídica tributaria nace ex lege, por voluntad de la ley, tomando como base la existencia de determinados hechos que tienen eficacia, esto es, son generadores de obligaciones, no porque se atribuya poder creador de la relación jurídica tributaria a las personas que dan nacimiento a los hechos, sino simplemente porque la ley toma esos hechos como supuestos de las obligaciones" (pág.287).

Ya habíamos señalado que la ley no debe limitarse a crear el tributo, sino también a consagrar el presupuesto de hecho, quién debe pagar y cuánto debe ser pagado, y que estos requisitos no pueden ser delegados en otros organismos ni fijarse por decretos o reglamentos. Por su parte, requisitos no sustanciales del tributo, tales como cuándo, dónde y cómo debe pagarse, son generalmente dejados a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo o del Fisco, conforme a las previsiones que disponga la ley (BARNICHTA, Derecho Tributario Administrativo, pág.30).

Sin embargo, debido a su extrema importancia jurídica y económica, el Principio de Legalidad Tributaria ha sido objeto de amplios debates doctrinarios, sobre todo desde el punto de vista de su alcance y sus implicaciones en las nuevas políticas económicas, las cuales requieren rapidez en las tomas de decisiones, adecuándose a las variaciones coyunturales de la economía nacional. En efecto, con el surgimiento de modernas políticas económicas que exigen que los órganos del Estado con capacidad para adoptar medidas económicas y tributarias puedan contar con instrumentos jurídicos adecuados que les permitan tomar estas decisiones con prontitud e insertar variaciones a las medidas, dependiendo de la coyuntura económica imperante en un momento determinado, han surgido serios cuestionamientos sobre la compatibilidad de estas nuevas políticas económicas con la rigidez del Principio de Legalidad Tributaria.

En este sentido, Podría suceder que en ciertos momentos de la economía nacional una correcta política económica y tributaria exija el establecimiento o derogación de algunos tributos, un aumento o disminución de las tasas o alícuotas en épocas de inflación o recesión, el incremento provisional de los aranceles de aduanas como medidas antidumping y proteccionistas en los casos de importaciones de mercancías subsidiadas que atenten contra los productos domésticos, la concesión o eliminación de exenciones fiscales, así como la aplicación de medidas tributarias que puedan servir de instrumentos para el desarrollo económico.

Sin embargo, en ocasiones estas medidas económicas coyunturales deben ser adoptadas con urgencia, a los fines de que se puedan obtener los resultados estimados. No es un secreto, no obstante, que el Poder Legislativo, órgano a quien le correspondería establecer o modificar las medidas de política tributaria, conforme a un Principio de Legalidad Tributaria estricto e inflexible, en muchas ocasiones actúa con extrema lentitud.

Podría suceder, entonces, que medidas de urgente aplicación para ser puestas en vigor en un momento determinado, no puedan ser aplicadas por dilación en el Congreso Nacional. A su vez, Podría ocurrir que las medidas propuestas al Congreso Nacional sean correctas y apropiadas para una determinada coyuntura, pero que por dilación en el Congreso Nacional esa coyuntura varíe y las medidas propuestas se conviertan en obsoletas e inapropiadas para la nueva coyuntura reinante, requiriéndose de nuevas medidas.

No obstante, con la adopción de un Principio de Legalidad Tributaria estricto e inflexible, el establecimiento de tributos y la fijación de todos sus elementos esenciales, tales como la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos del tributo y el hecho generador de la obligación tributaria, tendrían que ser necesariamente establecidos mediante una ley formal, es decir a través de una ley aprobada por el Congreso Nacional, sin que el Poder Ejecutivo o los órganos de la Administración Tributaria pueden derogar o modificar las disposiciones contenidas en la ley.

Es de esta manera que nuevas corrientes doctrinarias se preguntan sobre el alcance que debe tener en el Estado moderno el Principio de Legalidad Tributaria, en el sentido de determinar la posibilidad de que sea el Poder Legislativo quien establezca los tributos, pero que delegue en el Poder Ejecutivo o en ciertos órganos de la Administración, la fijación de todos o de algunos de los elementos esenciales de los tributos o al menos la posibilidad de que estos elementos esenciales puedan ser variados por vía administrativa. Así, han surgido las siguientes interrogantes: Puede el Poder Legislativo delegar en otro poder público su facultad de establecer tributos y conceder exenciones? Deben estar contenidos en la ley todos los elementos del tributos? Lo cierto es que los estudiosos del Derecho Tributario no se han puesto de acuerdo sobre estas interrogantes.

Para el profesor JARACH "decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles

son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto". Añade que "es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del fisco para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. Y en el caso de facultades derivadas y no originadas, esto significa que la ley que se delega debe establecer, por lo menos en términos muy generales, todos estos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocarían contra el principio constitucional de legalidad". Entiende que "en materia de Derecho Tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros". Señala, finalmente, que "el principio de legalidad no significa sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles", por lo cual "significa también el principio de la no retroactividad de las leyes tributarias" (Curso Superior de Derecho Tributario, págs 107 y siguientes).

Sobre este particular, ROSS entiende que sólo en virtud de la ley se puede:

- 1) Crear obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas;
- 2) Establecer las bases imponibles y las alícuotas o tasas aplicables;
- 3) Otorgar exenciones y otros beneficios;
- 4) Tipificar infracciones, establecer las respectivas sanciones y conceder amnistías;
- 5) Conceder privilegios y preferencias para los créditos tributarios; establecer garantías para éstos o facultar para exigirlos;
- 6) Establecer los procedimientos jurisdiccionales.

Agrega ROSS, sin embargo, que "respecto de los casos señalados en los números 2,3,4 y 6, la ley Podría disponer las condiciones, requisitos, criterios, plazos, formas, márgenes, índices o límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo puede establecer, aumentar,

disminuir, eliminar, actualizar o especificar las bases imponibles de los tributos, tasas o alícuotas, exenciones, procedimientos jurisdiccionales, infracciones y sanciones aplicables" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.125).

GIULIANI, por su parte, entiende que "es indudable que hay una crisis general del principio y una prueba de ello está en el desvío del poder de tributar, en forma directa o por medios indirectos y que la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo con ocasión del poder de eximir, que pone de manifiesto una inexplicable política parlamentaria de abdicación de sus derechos sin advertir que así labraba su ruina y, con ello, la del régimen representativo republicano de gobierno". (Derecho Financiero, pág.308).

XAVIER, sin embargo, preocupado por la seguridad jurídica de las personas en materia de impuestos y la inseguridad que Podría acarrear el otorgarle poderes discrecionales a la Administración para que ésta pueda variar los elementos de los tributos, tras afirmar que "el principio de legalidad tributaria, como reserva absoluta de ley, no sólo se revela incompatible con las modernas políticas económicas, sino que es el que mejor se adecúa con los principios en que se asienta una libre economía de mercado", considera que "un sistema que autorice a la Administración a crear tributos o a alterar los elementos esenciales de los impuestos ya existentes, Podría lo mismo crear condiciones adicionales de inseguridad jurídica y económica, obligando a una constante revisión de los planos individuales, que la libre iniciativa no Podría resistir. Por el contrario, un sistema basado en una reserva absoluta de ley en materia de impuestos confiere a los sujetos económicos la capacidad de prever objetivamente sus encargos tributarios, dando así las indispensables garantías requeridas por una iniciativa económica y responsable". Añade que "la lógica de una economía de mercado conduce así a una reserva absoluta de ley en el terreno tributario, puesto que una libre aprobación administrativa de las situaciones tributables y del grado de su tributación no se revela compatible con las instituciones fundamentales de aquel tipo de economía".

En este sentido, entiende que "los tipos tributarios en sus contornos esenciales no pueden, así, ser creados por la costumbre o por reglamentos, sino por ley", debiendo ser "objeto de tipificación todos los elementos necesarios a la fijación del "quantum" de prestación tributaria", ya que "la tipicidad del hecho tributable presupone, por consiguiente, una descripción rigurosa de sus elementos constitutivos, cuya integral verificación es indispensable para la producción de sus efectos: basta la no verificación de uno de ellos para que no haya, por la ausencia de tipicidad, lugar a tributación" (Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario, Revista Tributación No.14, págs. 113 y siguientes).

ROSEMBUJ, refiriéndose a estas nuevas corrientes afirma que "en la actualidad, la reserva se perfila con características bien distintas de las que se le atribuyeron durante la vigencia del pensamiento liberal. La pulverización del concepto, debido a la erosión de sus bases ideológicas, se debe a la aparición de nuevos elementos que obligan, en terreno doctrinario, a redimensionar aquello que se construyó con pretensión de inmutabilidad. Estas nuevas



circunstancias, de variada naturaleza, impugnan la aptitud de la reserva de ley como garantía exclusiva de la libertad y propiedad de los individuos" (El Hecho de Contribuir, pág.58).

A nuestro entender, y a sabiendas de que un Principio de Legalidad Tributaria estricto e inflexible en ocasiones puede resultar incompatible con la adopción de medidas urgentes de políticas económicas y tributarias coyunturales, resulta conveniente que como garantía a los derechos individuales de los particulares el Principio de Legalidad Tributaria sea mantenido con un alcance amplio, en el sentido de que únicamente mediante una ley formal, aprobada por el Congreso Nacional, se puedan establecer tributos y fijar todos sus elementos esenciales, sin que el Poder Ejecutivo u otros órganos de la Administración pueden disfrutar de poderes discrecionales para establecer tributos o modificarlos.

Sin embargo, lo cierto es que el estudio del alcance del Principio de Legalidad Tributaria no puede hacerse de una manera general, sino dependiendo de la legislación vigente en cada país.

Para el caso específico de la República Dominicana, el alcance del Principio de Legalidad Tributaria, consagrado de manera constitucional y no por simples leyes adjetivas, debe ser estudiado desde tres puntos de vista:

### **1) Delegación de Atribuciones para Establecer Tributos.**

En razón de que el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución expresa que es atribución del Congreso Nacional establecer los impuestos o contribuciones generales; en virtud de que el numeral 5 del artículo 8 de esta Constitución señala que a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda; y en vista de que el artículo 4 de la misma establece la indelegabilidad de las atribuciones de los poderes del Estado, resulta imposible para el Poder Legislativo delegar en cualquier otro poder u órgano del Estado, la facultad de establecer tributos, ya que ésta es una potestad consagrada en la Carta Magna. En consecuencia, en nuestro ordenamiento jurídico constitucional sólo el Congreso Nacional puede establecer tributos, siendo inconstitucional una ley que faculte al Poder Ejecutivo o a cualquier órgano distinto del Congreso Nacional, a establecer tributos.

Sin embargo, y en lo que respecta a los arbitrios municipales, los cuales son también tributos, resultan controversiales e interpretativas algunas disposiciones de la Constitución de la República. En efecto, mientras en el numeral 1 del artículo 37 se consagra que es atribución del Congreso Nacional establecer los impuestos o contribuciones generales, la parte in fine del artículo 85 dispone que "los Ayuntamientos podrán, con la aprobación que la ley requiera, establecer arbitrios, siempre que éstos no coliden con los impuestos nacionales, con el comercio inter-municipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes", indicándose en el numeral 25 del artículo 55 de la misma

Constitución, que corresponde al Presidente de la República "anular por Decreto motivado los arbitrios establecidos por los Ayuntamientos".

A nuestro entender estas tres disposiciones constitucionales pueden ser explicadas de la siguiente manera:

a) Los ayuntamientos no pueden, mutuo propio, establecer arbitrios. Por lo tanto, el Principio de Legalidad Tributaria por medio del cual se entiende que sólo el Congreso Nacional puede establecer tributos, mantiene aquí todo su rigor.

b) La ley puede autorizar a los ayuntamientos a establecer arbitrios. En estos casos, por lo tanto, es la propia Constitución de la República la que autoriza al Congreso Nacional a que mediante ley permita que los ayuntamientos puedan establecer arbitrios. Sin embargo, entendemos que esta autorización no puede tener un carácter general, sino particular, debiendo indicarse en la ley las condiciones y los casos en los cuales los ayuntamientos pueden establecer arbitrios. Señala la Constitución que estos arbitrios no pueden colidar con los impuestos nacionales ni con el comercio inter-municipal o de exportación.

Los arbitrios municipales deben, al igual que cualquier otro tributo, estar acorde con los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria. Asimismo, no pueden ser contrarios a las leyes vigentes.

c) El Presidente de la República tiene facultad para anular, por decreto motivado, los arbitrios establecidos por los ayuntamientos, no sólo en los casos en que los arbitrios coliden con los impuestos nacionales, con el comercio inter-municipal o de exportación o cuando sean contrarios a la Constitución o las leyes, sino en cualquier caso, ya que el numeral 25 del artículo 55 de la Constitución no establece límites ni excepciones. Sin embargo, entendemos que el Presidente de la República no tiene potestad para anular un arbitrio que haya sido establecido directamente por una ley en favor de los ayuntamientos, ya que en tal caso es el Congreso Nacional y no los ayuntamientos, quien estaría estableciendo el arbitrio, y el Presidente de la República no tiene facultad para anular leyes.

**2) Delegación de Atribuciones para Establecer Algunos de los Elementos Esenciales de los Tributos.** Se ha dicho que a excepción del caso particular de los arbitrios municipales, en el cual la ley puede autorizar a los ayuntamientos a establecer arbitrios, el Congreso Nacional es el único órgano del Estado con facultad para establecer tributos. Ahora bien, cabe preguntarse lo siguiente: puede el Congreso Nacional, mediante una ley, establecer un tributo y delegar en el Poder Ejecutivo o en cualquier otro órgano la potestad de establecer los elementos esenciales de ese tributo o la posibilidad de variarlos?

De acuerdo con JARACH "en materia de Derecho Tributario sustantivo, es decir aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.112). Añade que "la ley debe contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria y constituye una violación del principio constitucional de legalidad la delegación en el Poder Ejecutivo o, peor aún, en la administración tributaria la facultad de definir uno o algunos de los elementos de la obligación" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.155).

En la República Dominicana el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución, al consagrar el Principio de Legalidad Tributaria, señala que es atribución del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y los modos de su recaudación e inversión". Sin embargo, la redacción del numeral 1 del artículo 37 de la Constitución dominicana puede prestarse a confusión, si se toma en cuenta que el texto constitucional únicamente se refiere a "establecer" los impuestos y "los modos de su recaudación", sin aparentemente hacer referencia a los elementos esenciales de los tributos. Esta situación Podría dar lugar a las siguientes interpretaciones:

a) Establecer impuestos significa establecer los impuestos y todos sus elementos esenciales.

b) Establecer impuestos significa sólo establecer los impuestos, no todos sus elementos.

A nuestro entender, la disposición constitucional que atribuye competencia exclusiva al Congreso Nacional para "establecer impuestos o contribuciones generales", debe ser interpretada en un sentido amplio, para incluir en ella no sólo la facultad de establecer tributos de cualquier naturaleza, sino también la potestad exclusiva e indelegable de establecer por ley todos los elementos esenciales del tributo, es decir la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos del tributo y el hecho generador de la obligación tributaria. Consideramos esto por las siguientes razones:

a) Establecer impuestos significa pagar una prestación al Estado, crear obligaciones jurídicas, y a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda. En este sentido, establecer impuestos significa establecer todos los requisitos esenciales para determinar con exactitud cuánto debe ser pagado.

b) Corresponde al Congreso Nacional, no sólo establecer los impuestos o contribuciones generales, sino también sus modos de recaudación. Aunque el término "modos de recaudación" puede ser interpretativo, entendemos que el mismo se refiere a los

diferentes modos en que se pueden recaudar los tributos, tales como quién debe pagar, cuánto debe pagarse, si el pago es en efectivo o en especie, etc.

c) Ninguna disposición constitucional otorga facultad al Poder Ejecutivo u otro órgano distinto del Congreso Nacional, para establecer o variar los elementos esenciales de los tributos.

No obstante, creemos que sí es posible que el Congreso Nacional, al establecer un impuesto, fije márgenes de tributación máximos y mínimos y que por ley el mismo Congreso Nacional le otorgue facultad al Poder Ejecutivo u a otro órgano de la Administración, para variar los elementos esenciales, pero dentro de los márgenes legales establecidos por el propio Congreso Nacional y sin posibilidad para el Poder Ejecutivo o la Administración de extenderse más allá de las previsiones legales. Entendemos que esto es así, porque en este caso es el Congreso Nacional quien estaría creando la obligación de pagar impuestos y a su vez es la misma ley, no la Administración, quien estaría delimitando esa obligación. Es lo mismo que ocurre en el Derecho Penal, donde se entiende que la ley puede crear las penas máximas y mínimas, pero le deja al juez la facultad de elegir, dentro de ese margen legal, la sanción que aplicará.

En la práctica, sin embargo, el alcance del Principio de Legalidad Tributaria se ha manifestado en la República Dominicana de la siguiente manera:

a) Salvo escasas excepciones en las cuales algunos funcionarios públicos han creado tributos de poca cuantía y algunas "contribuciones voluntarias", los tributos, sean impuestos, tasas o contribuciones, han sido establecidos por el Congreso Nacional.

b) Las leyes tributarias no sólo han establecido los tributos, sino también todos sus elementos esenciales, salvo en los siguientes casos:

b.1) Ley de Patentes: La Ley No.213, de fecha 11 de mayo de 1984, sobre Patentes Comerciales e Industriales, en su artículo 29, acápite "T", numeral 37, establece que los "traficantes o comerciantes no señalados expresamente en esta tarifa, se les fijar un impuesto desde RD\$25.00 en adelante", agregando en su Nota I, lo siguiente: "Queda a cargo del Director General de Rentas Internas, la fijación del monto de estas patentes, tomando en cuenta la naturaleza de la actividad o del negocio de que se trate, el capital social, el capital de trabajo, la capacidad o cualquier otro factor, que se considere útil para la determinación del valor a pagar".

b.2) Ley de Peaje: La Ley No.278, de fecha 8 de marzo de 1972, que establece el peaje, autoriza al Poder Ejecutivo a fijar mediante decreto, el derecho o valor del peaje.

b.3) El Código Tributario, promulgado en fecha 15 de mayo de 1992, facultó en sus artículos 6 y 35 a la Administración Tributaria a instituir y suprimir responsables y agentes de retención del tributo, lo cual, a nuestro entender, constituye una franca violación al Principio de Legalidad Tributaria, como se ver más adelante al tratar el tema de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

c) En los últimos años han existido casos en los cuales, sin ningún tipo de autorización legal, el Poder Ejecutivo y algunos órganos de la Administración, han modificado los elementos esenciales de los tributos. Entre estos casos, se citan las siguientes:

c.1) En el año de 1984, el Director General del Impuesto sobre la Renta, mediante una Norma General, modificó la tasa o alícuota fijada por ley para el ITBIS.

c.2) En el año de 1986, el Director General de Rentas Internas modificó en forma distinta a la indicada por la ley, el mecanismo de pago del impuesto que grava las operaciones de los Casinos de Juegos de Azar.

c.3) En el año de 1988, el Director General de Rentas Internas modificó la tarifa establecida por la ley para el pago de las placas de vehículos de motor.

c.4) En el año de 1990, mediante Decreto No.339-90, de fecha 12 de septiembre de 1990, el Presidente de la República modificó por decreto todo el Arancel de Aduanas, estableciendo nuevas tarifas de importación.

Es cierto que el numeral 2 del artículo 55 de la Constitución faculta al Presidente de la República a expedir reglamentos. También es cierto que el artículo 34 del Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria la facultad normativa para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos. Sin embargo, la potestad reglamentaria no significa potestad para derogar o modificar la ley ni facultad para completarla o suplir sus lagunas.

Como afirma JARACH, "la facultad reglamentaria sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras, o para especificar los principios en diferentes casos; pero cuando falta el concepto y no ha sido definido normativamente en la misma ley, no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.109).

### 3) El Caso de las Exenciones.

De conformidad con el artículo 110 de la Constitución dominicana, "no se reconocer ninguna exención, ni se otorgar ninguna exoneración, reducción o limitación de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, en beneficio de particulares, sino por virtud de la ley. Sin embargo, los particulares pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley, o mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho irrevocable de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato, y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales incidentes en determinadas obras o empresas de utilidad pública, o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional, o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales".

Aunque el artículo 110 de la Constitución ser estudiado posteriormente y con más detenimiento, al tratarse el tema de las exenciones o exoneraciones, Podría afirmarse que del análisis de este artículo se desprende que existen tres medios posibles para otorgar exenciones:

- a) Por la misma Ley.
- b) Mediante Concesiones que autorice la Ley.
- c) Por Contratos aprobados por el Congreso Nacional.

En este sentido, y en virtud de que la ley puede autorizar que se otorguen concesiones de esta naturaleza, la ley puede contemplar una gran parte de los elementos constitutivos de las exenciones fiscales y atribuirle a un órgano del Estado la facultad de completar con su juicio las disposiciones de la ley, otorgándole a los particulares que cumplan con las condiciones y requisitos establecidos, las exenciones que la propia ley señala. Es decir, que la ley establezca los elementos básicos de la exención, pero le otorgue a un órgano del Estado la potestad discrecional de concederla.

Es lo que ha ocurrido en el país con la mayoría de las leyes de incentivos fiscales, las cuales establecen el tipo, tiempo, quantum y condiciones de la exención, pero le conceden a un órgano administrativo la potestad de analizar solicitudes de exención y de concederle o no a una determinada persona o entidad las exenciones señaladas por la ley. Igual ocurre, a su vez, con la Ley No.4027, del 14 de enero de 1955, cuyo párrafo II del artículo 1 le otorga al Poder Ejecutivo la facultad de conceder exoneraciones de impuestos de importación que tengan como "justificación una finalidad desinteresada o de utilidad pública".

Sin embargo, si algo queda claro, no obstante existir discrepancias con respecto al alcance del Principio de Legalidad Tributaria y a la delegación de atribuciones, es que ningún poder u órgano público puede exigir el pago de tributos si éstos no han sido establecidos por la ley. En consecuencia, la única fuente de los tributos es la ley, nunca los contratos ni la costumbre. Por su parte, las exenciones tributarias sólo pueden ser establecidas por la ley, otorgadas mediante concesiones que autorice la ley o ser concedidas mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Asimismo, es importante señalar que para que un hecho pueda ser considerado como gravado por la ley, es imprescindible la existencia de una ley previa que contemple todos los elementos esenciales del tributo. Es decir, no basta con la existencia de una ley, sino que es condición sine qua non que esa ley se encuentre vigente con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria. Esta condición se desprende del artículo 2 del Código Civil que establece con carácter general que "la ley no dispone sino para el porvenir: no tiene efecto retroactivo" y del artículo 47 de la Constitución, que establece que "la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo, sino cuando sea favorable al que esté subjudice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior".

Finalmente, cabe señalar que exigir el pago de tributos que en realidad no se adeuden, constituye un delito previsto en el artículo 174 del Código Penal. En efecto, establece este artículo 174 que "los funcionarios y oficiales públicos, sus delegados o empleados y dependientes, los perceptores de derechos, cuotas, contribuciones, ingresos, rentas públicas o comunales y sus empleados, delegados o dependientes, que se hagan reos del delito de concusión, ordenando la percepción de cantidades y valores que en realidad no se adeuden a las cajas públicas o comunales, o exigiendo o recibiendo sumas que excedan la tasa legal de los derechos, cuotas, contribuciones, ingresos o rentas, o cobrando salarios y mesadas superiores a las que establece la ley, serán castigados según las distinciones siguientes: los funcionarios y oficiales públicos, con la pena de reclusión; y sus empleados, dependientes o delegados, con prisión correccional de uno a dos años, cuando la totalidad de las cantidades indebidamente exigidas o recibidas y cuya percepción hubiese sido ordenada, fuere superior a sesenta pesos. Si la totalidad de esas sumas no excediese de sesenta pesos, los oficiales públicos designados antes, serán castigados con prisión de seis meses a un año; y sus dependientes o delegados, con prisión de tres a seis meses. La tentativa de este delito se castigará como el mismo delito. En todos los casos en que fuere pronunciada la pena de prisión, a los culpables se les podrá además privar de los derechos mencionados en el artículo 42 del presente Código (ejercicio de sus derechos cívicos, civiles y de familia), durante un año a lo menos, y cinco a lo más, contados desde el día en que hubieren cumplido la condenación principal; podrá además el tribunal, por la misma sentencia, someter a los culpables bajo la vigilancia de la alta policía, durante igual número de años. Además, se impondrá a los culpables una multa que no exceder la cuarta parte de las restituciones, daños y perjuicios y que no bajar de la duodécima parte

de esas mismas restituciones. Las disposiciones del presente artículo serán aplicables a los secretarios y oficiales ministeriales, cuando el hecho se cometiere sobre ingresos de los cuales estuvieren encargados por la ley".

La jurisprudencia dominicana ha sido reiterativa al señalar que los elementos constitutivos del delito de concusión son los siguientes: a) Un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido; b) Una percepción ilegal; y, c) El conocimiento de la ilegalidad de esa percepción de parte del agente que se ha aprovechado de ella o hecho aprovecharáa otro. (Cas. del 12 de septiembre de 1938, B.J. 338, pág.484; Cas. del 29 de noviembre de 1944, B.J. 412, pág.1958; Cas. del 25 de junio de 1945, B.J.419, pág.507; Cas. del 29 de octubre de 1946, B.J. 435, pág.761).

### **III.- Principio de No Expropiación o No Confiscación.**

Establece el artículo 8, numeral 13, de la Constitución de la República, refiriéndose al derecho de propiedad, que "nadie puede ser privado de ella sino por causa justificada de utilidad pública o de interés social, previo pago de su justo valor determinado por sentencia de Tribunal competente". Por su parte, el artículo 35 del Código Penal consagra que "la confiscación de bienes de los condenados no podrá decretarse en ningún caso, sea cual fuere la naturaleza del crimen o delito que se impute a aquellos". En consecuencia, el principio general es la no expropiación. Sin embargo, la propia Constitución establece una excepción, al disponer en su literal e) del artículo 9, que existe un deber a cargo de los particulares, de contribuir en proporción a su capacidad contributiva con las cargas públicas, lo cual se manifiesta a través de la obligación que recae sobre los individuos de prestarle al Estado una parte de sus riquezas, so pena de ejecución forzosa o cobro coactivo de esa obligación.

Al ser ambas, regla general y excepción, de carácter constitucional, la validez jurídica de ambas normas es indiscutible. No obstante, para que esta excepción (establecer tributos) a la regla general (no expropiación) pueda ser válida, debe ajustarse a los requisitos que la propia Constitución señala, que son precisamente los principios constitucionales que limitan el poder tributario del Estado. En consecuencia, lo que en esencia garantiza el derecho de propiedad de los individuos ante el poder tributario del Estado, es: 1) Que el tributo sea establecido por ley y que esa ley no sea retroactiva (Principios de Legalidad Tributaria y de Irretroactividad de la Ley); 2) Que la ley tributaria respete los principios constitucionales de la capacidad contributiva y de no expropiación.

Por lo tanto, ningún tributo puede tener un carácter expropiatorio o confiscatorio pues, además de ser contrario al Principio de la Capacidad Contributiva establecido en el literal e) del artículo 9 de la Constitución, también sería contrario a la letra y espíritu del artículo 8, numeral 13, de la misma, que establece como uno de los derechos individuales el derecho de propiedad.



Podría pensarse que la confiscación a la que se refiere el numeral 13 del artículo 8 de la Constitución de la República es a la confiscación de bienes por motivos penales o políticos, en las cuales prima un aspecto personal relativo a uno o varios particulares y no a la confiscación impersonal que ejerce el Estado a través de los tributos, puesto que si se analizan los tributos con profundidad seguro se llegaría a la conclusión de que éstos tienen un carácter confiscatorio, ya que de una forma u otra retraen de los particulares una parte de sus riquezas. Sin embargo, esto no es así. El derecho de propiedad se encuentra totalmente protegido por la Constitución de la República y la confiscación de bienes no procede por ninguna causa, ya sea penal, política o tributaria, puesto que no se puede utilizar indirectamente el poder tributario para privar a los particulares de sus riquezas.

Ahora bien, es indiscutible el hecho de que los tributos privan a los particulares de una parte de sus riquezas, por lo cual Podría pensarse que en estos casos existe confiscación sobre la parte extraída por el tributo del patrimonio personal del sujeto. Pero no es así. Tampoco en estos casos Podría hablarse de confiscación, ya que se le reconoce al Estado, como un atributo de soberanía, la facultad de establecer tributos, exigiendo que los particulares contribuyan con las cargas públicas. No obstante, ese poder tributario se encuentra sometido a principios constitucionales que impiden un ejercicio abusivo de ese poder. Cuando el Estado establece tributos sin respetar esas limitantes al poder tributario, estamos frente a un tributo confiscatorio.

El Principio de No Expropiación o No Confiscación se encuentra ligado, en consecuencia, con otros principios esenciales de la tributación, principalmente con el Principio de Capacidad Contributiva y el Principio de Legalidad Tributaria. Así, sería confiscatorio un tributo que no haya sido establecido por una ley previa o que le exija a los particulares contribuir más allá de su capacidad contributiva.

El problema se presenta, entonces, y como se dijo anteriormente, en la dificultad de poder determinar cuál es la capacidad contributiva de un individuo, pues ni la Constitución ni ninguna ley adjetiva ha podido precisar este concepto ni establecer un parámetro que especifique con claridad cuál es el monto, cantidad o porcentaje de los bienes o ingresos de una persona con los cuales ésta debe contribuir a las cargas públicas, es decir que, por ejemplo, no existe una disposición preestablecida que diga que la capacidad contributiva es tal o cual porcentaje de los bienes.

En los tributos en los cuales se puede plantear el problema de la confiscatoriedad son, esencialmente, aquellos en que se afecta la propiedad o el patrimonio de los particulares, tales como el impuesto a las sucesiones, en el cual los herederos o legatarios deben contribuir al Fisco con una parte de los bienes heredados o legados; en los impuestos a la propiedad inmobiliaria, tales como el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS) y ciertos impuestos municipales que obligan al propietario a pagar un impuesto equivalente a un porcentaje del valor del inmueble gravado; en los casos de contribución de mejoras; y, en los impuestos sobre los ingresos, como por ejemplo el Impuesto sobre la

Renta o ganancias de capital. No creemos, por el contrario, que este problema pueda plantearse en los casos de impuestos al consumo, ya que en estos casos no se afecta directamente la propiedad o el patrimonio de los particulares.

En un caso conocido y fallado por la Corte Suprema de Argentina, ésta declaró que para que un impuesto pueda ser tachado de confiscatorio, "el impuesto ha de absorber el valor o una parte considerable del valor de la propiedad gravada e impedir al contribuyente el resarcimiento del gravamen tributario" (Caso Scaramella Hnos. c/Provincia de Mendoza, t.15, p.78, citada por JARACH, Curso Superior de Derecho Tributario, pág.148).

El problema sería, no obstante, determinar cuál es una "parte considerable". Refiriéndose al impuesto sucesoral, JARACH indica que en algunos de los primeros fallos de las Cortes argentinas "se consideró que era confiscatorio un impuesto del 15% y luego del 20%. La evolución ulterior llevó a una especie de estabilización. Durante mucho tiempo se estableció que el impuesto era confiscatorio cuando absorbía más del 33% del haber hereditario, o sea, de la hijuela tomada con respecto a cada heredero". Afirma que "el impuesto no viola el derecho de propiedad cuando está proporcionado a la capacidad contributiva, y cuando el Estado -según la doctrina de la Corte- no se excede en esta apreciación, o en esta apropiación de la cuota disponible, esto es, de la parte que cree que los particulares pueden disponer a favor del poder público para sufragar los gastos estatales" (Curso Superior de Derecho Tributario, págs.143 y 191).

Para ROSEMBUJ, "aún cuando el presupuesto de hecho del tributo, previsto en la norma, constituya índice de capacidad contributiva, puede suceder que de la aplicación efectiva del tributo resulte un efecto de no correspondencia con dicha capacidad contributiva. El tributo posee carácter confiscatorio cuando no sea posible fijar la alícuota en la determinación de la base imponible sin menoscabar la capacidad contributiva del sujeto revelada por el presupuesto de hecho del tributo". Agrega que "la premisa de confiscación se desarrolla en razón de un tributo que sega mediante excesiva alícuota la capacidad contributiva efectivamente indicada por su presupuesto de hecho normativo" (El Hecho de Contribuir, págs.144 y 145).

Cuando un contribuyente entienda que se le está aplicando un impuesto confiscatorio, tiene derecho de llevar el caso a los tribunales para que éstos decidan si real y efectivamente se trata de un tributo viciado de inconstitucionalidad. Sin embargo, es importante señalar que el juez que conozca de la impugnación de un tributo que se considere confiscatorio, tiene únicamente facultad para fallar sobre la confiscatoriedad o no de ese tributo, sin que pueda establecer la alícuota que él considere apropiada, puesto que en tal caso se estaría inmiscuyendo en una atribución exclusiva del Congreso Nacional, con la consecuente violación al Principio de Legalidad Tributaria.

#### IV.- Principios de Generalidad e Igualdad Tributaria.

De conformidad con el artículo 8, numeral 5, de la Constitución dominicana, "la ley es igual para todos". Por su parte, el artículo 100 de la Constitución establece que "la República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, entre los cuales no deben contar otras diferencias que las que resulten de los talentos o de las virtudes". Asimismo, el literal e) del artículo 9 de la Constitución consagra que es deber de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas". Es de la lectura de estas tres disposiciones constitucionales de donde se desprenden los Principios de Generalidad e Igualdad en materia tributaria.

1) Principio de Generalidad Tributaria: En virtud de que el literal e) del artículo 9 de la Constitución establece como uno de los deberes fundamentales de los individuos "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas", se entiende que todos los individuos, sin excepción, tienen el deber de contribuir a solventar las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva. De acuerdo con este principio, desde que una persona tenga capacidad contributiva, debe contribuir, sin que puedan establecerse distinciones por razones de edad, sexo, religión, ocupación, etc.

Sobre este particular, PONT MESTRES señala que "en razón a que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, no caben excepciones de entrada al deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Los privilegios exoneradores, la discriminación personal por razón de casta, profesión, religión, etc., que tanto proliferan en épocas y países de organización política absolutista, pugnan y son contrarios a este principio, sencillamente porque lesionan la justicia. De donde, el principio de generalidad tributaria cuida de tutelar la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo el deber de participar al sostenimiento de las cargas públicas a todos los ciudadanos". Añade que "lo que veda, pues, el principio de generalidad tributaria, es el privilegio, la distinción o si se quiere la exoneración caprichosa e injustificada". Entiende, a su vez, que "el principio de generalidad queda, pues, expresa y explícitamente incorporado a la Constitución al establecer que todos contribuirán" (La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional, Revista Tributación Nos.41/42, págs.119 y siguientes).

Sin embargo, este Principio de Generalidad Tributaria, según el cual todos, sin excepción, deben contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas, presenta en la práctica dos excepciones:

a) En razón de que no todas las manifestaciones de capacidad contributiva se encuentran gravadas por la ley, no todos los individuos contribuyen en proporción a su capacidad contributiva. Asimismo, en la práctica es común observar que personas que

tienen menor capacidad contributiva, contribuyan más que otras personas que tienen una mayor capacidad contributiva.

b) Las Exenciones Tributarias: Cuando la ley permite que se otorguen exenciones a determinadas personas, se vulnera el Principio de Generalidad Tributaria, pues las personas beneficiadas de esas exenciones dejan de contribuir en proporción a su capacidad contributiva, no contribuyendo o contribuyendo en menor proporción a su capacidad, dependiendo de si la exención es total o parcial.

2) El Principio de Igualdad Tributaria: Dispone el artículo 8, numeral 5, de la Constitución dominicana, que "la ley es igual para todos". A su vez, el artículo 100 de la Constitución expresa que "la República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, entre los cuales no deben contar otras diferencias que las que resulten de los talentos o de las virtudes".

De una simple lectura de estos dos artículos de la Constitución dominicana Podría interpretarse que si todos somos iguales ante la ley, todos debemos pagar la misma cantidad de impuestos. Sin embargo, no es así, ya que la misma Constitución establece en su artículo 9, literal e), que es deber de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas". En consecuencia, en materia tributaria la igualdad de las personas ante la ley se regir dependiendo de la capacidad contributiva de las personas, es decir que ante igual capacidad contributiva se deben pagar los mismos tributos.

En este sentido, ROSS afirma que "el principio de la igualdad tributaria es una de las formas que asume el principio de la igualdad ante la ley y cargas públicas, el cual tradicionalmente ha figurado en muchas Constituciones (Argentina, Chile, Ecuador, Paraguay, Perú, etc.)". Agrega que "El contenido de este principio consistiría en que la ley tributaria no puede dictarse atendiendo a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes. La tributación debe ser igual para todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones y desigual para los que se encuentran en desigualdad de situaciones, lo cual no excluiría el tratamiento diferente pero uniforme para grupos o categorías de contribuyentes siempre que ello no se base en discriminaciones de tipo personal" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.129).

PONT MESTRES, sobre el Principio de Igualdad Tributaria, dice que "ese tratamiento igual requiere que las leyes tengan en cuenta y tomen en consideración las desigualdades económicas cuantitativa y cualitativamente existentes entre las personas. Si el tributo consiste en detraer una parte de renta individual para aportarla al acervo común, es obvio que la igualdad tributaria se conecta con la posibilidad de cada uno para efectuar este tipo de aportaciones, esto es con la capacidad económica o contributiva" (La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional, Revista Tributación Nos.41/42, págs.127 y siguientes).

JARACH, por su parte, entiende que el Principio de Igualdad Tributaria "significa que la ley misma debe dar un tratamiento igual y que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo". Agrega, sin embargo, que "no existe un criterio objetivo suministrado por la ciencia de las finanzas que pueda ser utilizado para la interpretación del principio de igualdad constitucional", de donde debe buscarse "en la jurisprudencia el significado que los jueces han atribuido al principio de igualdad" (Curso Superior de Derecho Tributario, págs.117 y 118).

Para nosotros, el Principio de Igualdad Tributaria comprende los siguientes aspectos:

- a) Toda persona debe contribuir con las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, sin privilegios ni discriminaciones.
- b) Las personas que tienen igual capacidad contributiva, deben contribuir en términos iguales para las cargas públicas.
- c) Toda persona tiene los mismos derechos y obligaciones que acuerdan las leyes, independientemente de su capacidad contributiva y de su aporte para las cargas públicas.
- d) La Administración Tributaria no se encuentra en grado de supremacía con respecto a los sujetos pasivos del tributo, sino en un plano de igualdad jurídica.

Sin embargo, igual a lo que ocurre con el Principio de Generalidad, el Principio de Igualdad Tributaria se vulnera con el otorgamiento de exenciones. En efecto, cuando se conceden exenciones fiscales a una persona, esa persona tendrá ventajas comparativas respecto de otra que, situada en igual rango de capacidad contributiva, no disfrute de exenciones.

#### **CAPITULO IV LOS TRIBUTOS**

Al tratarse el tema de la Actividad Financiera del Estado se dijo que los tributos eran uno de los medios que tenía el Estado para obtener ingresos con los cuales solventar los gastos necesarios para la conservación de su patrimonio y hacer frente a las necesidades públicas. En efecto, con el establecimiento de tributos el Estado le exige a los particulares que colaboren con las cargas públicas, aportando a la comunidad una proporción de sus ingresos o riquezas. De esta manera, se manifiesta una transferencia de recursos desde el sector privado al sector público.

Pero si bien en un principio los tributos tenían la única finalidad de suministrarle al sector público recursos frescos para contribuir al sostenimiento del Estado y solventar las necesidades públicas de la sociedad, con el tiempo nuevas políticas económicas y tributarias demostraron que los tributos pueden ser uno de los más eficaces instrumentos del desarrollo económico, pues a través de éstos se puede lograr, por ejemplo, que una gran parte de los recursos disponibles sean dirigidos hacia áreas o sectores prioritarios o incentivar o desalentar la producción o consumo de determinadas mercancías y servicios.

En este sentido, es importante señalar que aún cuando el literal e) del artículo 9 de la Constitución dominicana expresa que es deber de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas", esta disposición no debe entenderse en el sentido de que la única finalidad de los tributos es contribuir para "las cargas públicas", sino en el sentido de que todo ingreso que reciba el Estado por concepto de tributos, debe ser utilizado por éste para solventar sus cargas y que no pueden establecerse tributos para beneficio de los particulares. No obstante, el Estado sí puede establecer tributos para solventar las cargas de uno o varios de sus órganos o convertir a uno de sus órganos en el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir que uno de sus órganos sea el encargado de exigir el pago de los tributos.

En razón de que la potestad tributaria es un atributo de la soberanía, se entiende que el Estado puede establecer tributos en todos aquellos lugares y sobre todas aquellas personas sobre las cuales recaiga el poder soberano del Estado. Así, se habla de que el Estado tiene un poder de imperio para exigirle a los particulares el pago de ciertas prestaciones, con carácter de coerción. En efecto, en los tributos no existe un acuerdo de voluntad entre el Estado y los contribuyentes, aún cuando hay quienes consideran que el contribuyente expresa su voluntad a través de las cámaras legislativas. Como bien afirma JARACH: "solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posibilidad de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado, una retribución de servicio que, aun disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del derecho tributario" (El Hecho Imponible, pág.74).

Aún cuando lo normal es que las prestaciones que le exige el Estado a los particulares por concepto de tributos, sean en dinero, las legislaciones pueden contemplar que el pago de estas prestaciones se realice en especie o mediante la prestación de ciertos servicios personales, dependiendo de las disposiciones constitucionales que puedan existir al respecto.

A pesar de que la Constitución dominicana no establece de manera expresa la forma en que debe realizarse la prestación tributaria, entendemos que la prestación sólo procede en dinero o en especie y que, por el contrario, no procede la prestación en servicios personales, en

virtud de que el literal a), numeral 2, del artículo 8 de la Constitución, prohíbe el apremio corporal "por deuda que no proviniera de infracción a las leyes penales", de donde se desprende que a ninguna persona se le puede apremiar para que preste servicios. No debe confundirse, sin embargo, el apremio corporal con la sanción por infracción en caso de delitos penales o tributarios, pues son dos cosas distintas.

En la República Dominicana casi todos los tributos exigen un pago en dinero. No obstante, hay tributos que se prestan en especie, como por ejemplo el de contribución de mejoras. En efecto, la Ley No.126, de fecha 24 de abril de 1980, que modificó el artículo 70 de la ley No.5832, de fecha 29 de marzo de 1962, la cual había modificado la Ley No.134 sobre el Dominio de Aguas Terrestres y Distribución de Aguas Públicas, de fecha 21 de mayo de 1971, modificó nuevamente el artículo 70 de la indicada Ley No.5832, para establecer que "en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado".

Señala esta ley que los propietarios de terrenos que utilicen o queden en posibilidad de utilizar las aguas de un canal construido por el Estado, pagarán por este concepto, en naturaleza, en la siguiente forma:

- a) Un 50% de sus tierras regables cuando por las condiciones pluviométricas del lugar sea posible dedicarlas a algún cultivo que redunde en beneficio del sustento del hombre.
- b) Un 80% de sus tierras regables cuando éstas sean baldías y que por las condiciones pluviométricas del lugar no sea posible realizar en ellas ningún tipo de cultivo a no ser por los beneficios que recibirían de las obras de riego.

Aunque el Código Tributario Dominicano no define lo que debe entenderse por tributo, Podríamos decir que los tributos son las prestaciones exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio y que sirven para solventar las cargas públicas o el cumplimiento de sus fines. No obstante nuestro concepto de tributo, existen otros muchos, entre los cuales, por considerarse de interés, se citan los siguientes:

- a) Artículo 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina: Los tributos "son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."
- b) Artículo 14 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: Los "tributos son las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de sus facultades constitucionales, exige para el cumplimiento de sus fines."

c) FAYA VIESCA: Los Tributos "constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, dentro de los más estrictos confines de la juridicidad, y que tiene como finalidades supremas la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado" (Finanzas Públicas, pág.105).

d) JARACH: "El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo" (El Hecho Imponible, pág.11).

## I.- Elementos Esenciales de los Tributos.

Todos los tributos se encuentran constituidos por elementos esenciales, es decir por elementos imprescindibles para que la obligación tributaria pueda ser determinada y sin los cuales el tributo no podría existir. Estos elementos esenciales son los siguientes:

**1) Materia Imponible:** La ley, al consagrar el tributo, no grava de manera general todo lo que pueda representar capacidad contributiva, sino que, por el contrario, delimita ciertos actos o hechos y los grava con el tributo. Así, por ejemplo, en un impuesto que grava todas las propiedades inmobiliarias, la materia imponible de ese impuesto es la propiedad inmobiliaria, no siendo materia imponible la propiedad mobiliaria o la obtención de ingresos. En este sentido, podría decirse que materia imponible es aquel acto o hecho que se encuentra gravado por la ley tributaria, es decir sujeto al pago del tributo. Al hablarse de materia imponible, sin embargo, es preciso aclarar otros dos conceptos:

a) **Materia No Imponible o No Incidencia:** Contrario a la materia imponible, la materia no imponible o materia no gravada o no incidencia, está constituida por aquellos actos o hechos que no se encuentran gravados por la ley, es decir que no se encuentran bajo el alcance o dentro de los límites de la ley tributaria. Por ejemplo, en un impuesto a las propiedades inmobiliarias, sólo se grava la propiedad inmobiliaria (materia imponible) y no la propiedad mobiliaria. En este último caso, la propiedad mobiliaria constituye materia no imponible o no gravada. Esto no implica, naturalmente, que otra ley tributaria pueda gravar o considerar como materia imponible, la propiedad mobiliaria.

b) **Materia Exenta:** Constituye aquella materia que en principio se encuentra gravada por la ley, por estar dentro de sus límites o alcance, pero que la misma ley o una ley posterior la declara como no sujeta al pago del impuesto. Por ejemplo, una ley que establezca un impuesto a todas las propiedades inmobiliarias, gravar todas las propiedades inmobiliarias de cualquier naturaleza e independientemente del destino que se le dé a esa propiedad, y por tanto todas las propiedades inmobiliarias son materia imponible; sin embargo, esa misma ley o una ley posterior puede consagrar, por ejemplo, que las propiedades inmobiliarias destinadas a clínicas u hospitales no están gravadas.



con ese impuesto. En este caso, las propiedades inmobiliarias destinadas a clínicas u hospitales constituyen materia exenta.

**2) Base Imponible:** La base imponible, también conocida como el elemento cuantitativo del hecho generador, constituye la base de cálculo del tributo, es decir la suma o medida sobre la cual se aplica la tasa o alícuota establecida por la ley, y que da como resultado el tributo a pagar. Para poder calcular la obligación tributaria resultante de los tributos, es necesario que la base imponible sea medida o cuantificada.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, la medida de la base imponible, al igual que todos los elementos esenciales del tributo, debe ser establecida por la ley, ya que ésta constituye uno de los elementos fundamentales para la determinación del quantum de la obligación tributaria. Dentro de las unidades de medidas más utilizadas por la ley, se encuentran las siguientes: cantidad, volumen, peso, tamaño y valor.

**3) Tasa o Alícuota:** Constituye el factor que se aplica sobre la base imponible, para obtener el tributo a pagar.

Según ROSS es "el factor que aplicado sobre la base da la cantidad de dinero que debe pagarse como prestación de la obligación tributaria" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.260).

ATALIBA, por su parte, afirma que "la cuantía de dinero objeto de cada obligación concreta, emergente de cada hecho imponible, se determina por la aplicación de la alícuota a la base imponible" (Hipótesis de la Incidencia Tributaria, pág.127). Sin embargo, es preciso señalar que no siempre la prestación se debe pagar en "dinero", pues existen tributos que exigen un pago en especie.

Normalmente las tasas o alícuotas son expresadas de las siguientes maneras:

a) Específicas: Se contempla el pago de una suma fija o una cantidad previamente determinada. Pueden ser:

a.1) Estáticas: Aplicando una tasa fija para todos los casos, independientemente de la base imponible. Por ejemplo, el pago de RD\$100.00 como impuesto sobre el patrimonio, independientemente del valor del patrimonio.

a.2) Progresivas: Aplicando una tasa fija, pero distinta para cada base imponible. Por ejemplo, el pago de RD\$100.00 como impuesto sobre el patrimonio, siempre que el patrimonio tenga un valor inferior a RD\$100,000.00; el pago de RD\$200.00 si el patrimonio tiene un valor superior de RD\$100,000.00 pero menor de

RD\$200,000.00; el pago de RD\$300.00 si el patrimonio tiene un valor mayor de RD\$200,000.00.

b) Porcentuales: A través de este método, la prestación o pago del tributo consistir en un porcentaje de la base imponible. Pueden ser:

b.1) Proporcionales: En estos casos la tasa o alícuota se establece en base a un porcentaje fijo, no importa el monto a que asciende la base imponible. Por ejemplo, una tasa de un 5% sobre las rentas de las personas físicas, independientemente del monto de esas rentas.

b.2) Progresivas: La tasa o alícuota se establece en base a porcentajes que varían, dependiendo del monto de la base imponible. Por ejemplo, una tasa de un 5% para las rentas que no excedan de RD\$10,000.00; una tasa de un 10% para las rentas comprendidas entre RD\$10,000.00 y RD\$50,000.00; y una tasa de un 15% para las rentas superiores a RD\$50,000.00.

**4) Sujetos del Tributo:** El establecimiento de tributos da origen a una relación jurídica tributaria entre dos sujetos:

a) El Sujeto Activo: Es el Estado o ente público designado por la ley, encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, esto es el pago del tributo.

b) El Sujeto Pasivo: Es la persona obligada al pago del tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Como afirma JARACH, los sujetos pasivos son "aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.193).

**5) Hecho Generador de la Obligación Tributaria:** Como se expresó, con el establecimiento de tributos se crea una relación jurídica entre dos sujetos: el sujeto activo, encargado de exigir el pago del tributo, y el sujeto pasivo, encargado de cumplir con la obligación de pagarlo. Esta obligación de pago puesta a cargo del sujeto pasivo se conoce como obligación tributaria. Sin embargo, la obligación tributaria no nace con el establecimiento del tributo, sino con la materialización en la práctica de la hipótesis planteada por la ley, es decir con la ocurrencia de un acto o hecho tipificado por la ley tributaria. El hecho generador de la obligación tributaria, pues, es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo.

A pesar de que posteriormente se tratarán con mayor detenimiento algunos de los elementos esenciales de los tributos y como una forma de entender mejor los mismos, se presentan a

continuación los elementos esenciales de dos de los principales tributos vigentes en la República Dominicana:

**A) Impuesto Sobre la Renta.**

Este impuesto se encuentra establecido en los artículos 267 y siguientes del Código Tributario.

a) Materia Imponible:

Todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación (Art.268).

b) Base Imponible:

La renta bruta reducida por las deducciones (Art.284).

c) Tasa o Alícuota:

c.1) Para las personas naturales residentes o domiciliadas en el país, las sumas que resulten de aplicar la siguiente escala:

c.1.a) Las personas físicas que durante el ejercicio fiscal obtengan Rentas inferiores a RD\$60,000.01, están exentas del pago del impuesto;

c.1.b) Las Rentas de RD\$60,000.01 hasta la suma de RD\$100,000.00, pagar n un 15%;

c.1.c) Las Rentas de más de RD\$100,000.00 hasta RD\$150,000.00, pagar la RD\$6,000.00 más el 20% del exceso de RD\$100,000.00;

c.1.d) Las Rentas superiores a RD\$150,000.00, pagar n RD\$16,000.00 más el 30% sobre el excedente.

Sin embargo, la tasa marginal del 30% señalada, se reducir anualmente hasta llegar al 25%, en un período de tres años; es decir, se aplicará 27% para el segundo año (1993), 26% para el tercer año (1994) y 25% del cuarto año en adelante (1995), según establece el artículo 296 del Código Tributario.

c.2) Las personas jurídicas domiciliadas en el país, pagarán el 30% sobre su renta neta. Sin embargo, esta tasa del 30% se reducirá anualmente hasta llegar al 25%, utilizando el procedimiento antes indicado (Art.297).

c.3) Los establecimientos permanentes en el país de personas del extranjero estarán sujetos al pago de una tasa del 30% sobre sus rentas netas de fuente dominicana. Sin embargo, esta tasa del 30% se reducirá anualmente hasta llegar al 25%, utilizando el procedimiento antes indicado (Art.298).

d) Sujetos del Impuesto:

d.1) Sujeto Activo: El Estado.

d.2) Sujeto Pasivo: Personas naturales o jurídicas y sucesiones indivisas (Art.267).

e) Hecho Generador: La obtención de rentas.

## **B) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).**

Este impuesto se encuentra establecido en los artículos 335 y siguientes del Código Tributario.

a) Materia Imponible: Los bienes industrializados y los servicios señalados por la ley (teléfono, cables, telex, televisión por cable o circuito cerrado, bares, restaurantes, discotecas, hoteles, moteles, alquiler de vehículos, floristerías, etc. (Art.335).

b) Base Imponible: La base imponible de este impuesto será :

b.1) Bienes Transferidos: El precio neto de la transferencia, más las prestaciones accesorias que otorgue el vendedor, tales como: transporte, embalaje, fletes e intereses por financiamientos, se facturen o no por separado, menos las bonificaciones y descuentos concedidos;

b.2) Importaciones: El resultado de agregar al valor definido para la aplicación de los derechos arancelarios, todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.

b.3) Servicios de hoteles, moteles, apartahoteles, bares, restaurantes, boites, discotecas, cafeterías y establecimientos afines: El valor total de las facturas por los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria.

b.4) Servicios de teléfonos, cables, télex, televisión por cable o circuito cerrado, bipers, radio teléfonos y otros servicios afines: El valor total de las facturas por los servicios prestados.

b.5) Servicios de floristería y similares: El valor total de los servicios prestados.

b.6) Alquiler: El monto del alquiler o arrendamiento (Art.339).

c) Tasa o Alícuota: 8% sobre la base imponible (Art.341).

d) Sujetos del Impuesto:

d.1) Sujeto Activo: El Estado.

d.2) Sujeto Pasivo: Son contribuyentes de este impuesto: 1) Personas que transfieran bienes industrializados, en ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o similares; 2) Quienes importen bienes gravados por este por este impuesto, por cuenta propia o ajena; 3) Prestadores o locadores de servicios gravados por este impuesto.

No son contribuyentes de este impuesto: 1) Las personas que realicen actividades puramente comerciales, cuando el promedio mensual de sus ingresos totales por sus actividades sean inferior o igual a RD\$50,000.00; 2) Las personas que realicen actividades que no sean puramente comerciales, cuando el promedio mensual de sus ingresos totales por sus actividades gravadas o no, sean inferior o igual a RD\$30,000.00 (Art.337).

e) Hecho Generador: La transferencia o importación de bienes industrializados y la prestación de los servicios señalados por la ley (Arts.335 y 338).

## **II.- Clasificación de los Tributos.**

De acuerdo con JARACH (El Hecho Imponible, pág.86) existen tres grandes criterios para establecer tributos: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado (tasas); a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto (contribuciones), o a los que poseen la capacidad contributiva (impuestos).

Aunque existen muchas clasificaciones de los tributos, normalmente éstos tienden a clasificarse en tres categorías distintas:

Impuestos: Los impuestos han sido definidos de varias maneras, entre las cuales se citan las siguientes:

a) Artículo 16 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto legal consiste en un hecho independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

b) Artículo 2 del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario Dominicano: "Se generan por la realización de actos o hechos independientes de toda actividad directa del Estado con respecto a los obligados al pago de ellos".

c) Artículo 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

d) GIULIANI: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables" (Derecho Financiero, pág.263).

e) ROSS: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación de un impuesto, el presupuesto legal consiste en la ocurrencia de un hecho independiente de toda actividad estatal específica relativa al contribuyente individualmente considerado" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.32).

A nuestro entender, los impuestos constituyen una prestación exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, con carácter definitivo, indivisible y sin contraprestación particular, que sirven para el sostenimiento de las cargas públicas y los fines del Estado. Ya antes habíamos señalado (Derecho Tributario Administrativo, pág.25) que el impuesto reúne características de definitivo, indivisible y sin contraprestación, pues la persona que lo paga no puede esperar a cambio un servicio particular y directo del Estado, sino que el Estado devuelve esa prestación en obras o servicios de interés general, donde el contribuyente no puede determinar con exactitud en cuál de las obras o servicios estatales fue utilizado su dinero o su prestación.

Doctrinalmente los impuestos han sido clasificados de muchas maneras y aún cuando en nuestro ordenamiento jurídico tributario no existe una clasificación legal para los impuestos, en muchas ocasiones la ley utiliza algunas de estas clasificaciones para distinguir un impuesto de otro. No obstante, y debido a que sólo se trata de una clasificación doctrinal, es posible que un mismo impuesto pueda ser clasificado de dos o más formas. Dentro de estas clasificaciones se citan, a manera ilustrativa, las siguientes:

**a) Directos o Indirectos:** Esta clasificación toma como base el fenómeno económico de traslación de la carga del impuesto, para considerar que los impuestos directos son aquellos pagados por el contribuyente, sin que éste pueda trasladarle a otra persona la carga tributaria. Por ejemplo, en un impuesto a la propiedad inmobiliaria, en el

cual el propietario de un inmueble tiene que pagar un impuesto, ese impuesto es pagado directamente por el propietario de ese inmueble, sin que pueda traspasarle la carga de ese impuesto a un tercero.

Los impuestos indirectos, por su parte, serían aquellos que legalmente son pagados por una persona, la cual le traslada a un tercero la carga del impuesto, siendo en definitivas ese tercero quien de hecho paga el impuesto. Por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), como se denomina en la República Dominicana, el contribuyente que transfiere bienes industrializados gravados por la ley tiene que pagar un 8% del valor de esa transferencia. Sin embargo, aunque de derecho ese contribuyente es quien acude al Fisco a pagar ese impuesto, de hecho quien está pagando ese tributo es el consumidor de ese bien industrializado, pues el vendedor (contribuyente) le carga al consumidor ese impuesto, ya sea transparentándolo en la factura de venta o agregándole un 8% al precio de venta del producto.

No obstante, esta clasificación ha ido perdiendo valor y actualmente es poco utilizada, ya que de una manera u otra el fenómeno de la traslación de la carga impositiva se puede manifestar en casi todos los impuestos.

**b) Reales o Personales:** Esta clasificación se hace partiendo de la idea de si el impuesto toma o no en consideración los factores personales del contribuyente. Así, serían reales aquellos impuestos en los cuales no se toma en cuenta la situación económica o personal del contribuyente, como por ejemplo un impuesto de RD\$500.00 anuales para todo ciudadano, independientemente de los bienes o ingresos que tengan.

Los impuestos personales, a su vez, serían aquellos que sí toman en cuenta la situación personal del contribuyente, como por ejemplo un impuesto que establezca diferencias entre contribuyentes casados y solteros o dependiendo de la cantidad de hijos menores de edad que tengan.

**c) Impuestos Internos o Externos:** Esta clasificación distingue entre impuestos externos o exteriores, que serían aquellos que se refieren al comercio exterior, tales como importación o exportación de mercancías, y los impuestos internos o interiores que serían aquellos que no se refieren al comercio exterior, como por ejemplo el impuesto sobre la renta, impuesto a la propiedad, etc.

**d) Nacionales o Municipales:** Esta clasificación toma en cuenta si el impuesto tiene un carácter nacional, es decir aplicable en todo el territorio nacional, como por ejemplo, los impuestos de aduanas, impuesto sobre la renta, impuesto a las transferencias

de bienes industrializados y servicios (ITBIS), impuesto a las viviendas suntuarias y solares baldíos (IVSS), etc. o si por el contrario el impuesto tiene un carácter provincial o municipal, esto es aplicable sólo en determinadas provincias o municipios, como por ejemplo el impuesto a los solares baldíos en favor de los ayuntamientos.

**e) Otras Clasificaciones:** Además de las señaladas, existen otras clasificaciones de los impuestos, entre las cuales se citan las siguientes:

e.1) Impuesto al Consumo: Se consideran impuestos al consumo aquellos que recaen sobre el consumo de mercancías o servicios. Pueden establecerse de dos formas:

e.1.a) Impuesto Selectivo al Consumo: Que se aplican a determinados productos, tales como bebidas alcohólicas, cigarrillos, etc.;

e.1.b) Impuesto General al Consumo: Que se aplican a la generalidad de los productos o mercancías, como por ejemplo los impuestos de importación y el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), que grava todos los bienes industrializados, salvo las exenciones contempladas en la ley.

e.2) Impuesto a la Producción: A través de este tipo de impuestos se grava la producción de ciertos productos, como por ejemplo cigarrillos, bebidas alcohólicas, productos minerales, etc.

e.3) Impuesto a los Ingresos: Entrarían dentro de esta clasificación todos los impuestos que recaen sobre los ingresos de las personas, como por ejemplo el impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ganancias de capital, etc.

e.4) Impuesto sobre el Patrimonio: Dentro de los impuestos al patrimonio se encuentran los impuestos que recaen sobre los bienes patrimoniales de los contribuyentes, como serían el impuesto a la propiedad o las riquezas y el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS).

e.5) Impuesto al Comercio Exterior: Se clasifican dentro de esta categoría los impuestos que se aplican sobre el tráfico internacional de mercancías, tales como importación y exportación de bienes.

**2) Tasas:** Al igual que los impuestos, sobre las tasas se han dado muchas definiciones. Algunas de estas definiciones son las siguientes:

a) Artículo 17 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en la prestación efectiva o potencial por parte



del Estado u otros entes públicos, de un servicio público, de naturaleza jurídica o administrativa, individualizable con respecto al contribuyente".

b) Artículo 2 del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario Dominicano: "Se generan por la realización de hechos consistentes en la utilización de bienes del dominio público por parte de los obligados al pago de ellas, o por la prestación a éstos de un servicio público por parte del Estado o a través de entes públicos dependientes".

c) Artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación".

"No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado".

d) GIULIANI: "Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado" (Derecho Financiero, pág.265).

e) ROSS: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación de una tasa, el presupuesto de hecho legal consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos de un servicio público divisible e individualizable en el contribuyente" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.37).

A nuestro entender, y sin pretender menoscabar las anteriores definiciones, la tasa constituye el pago por un servicio público inherente al Estado y que éste le presta al particular, cuya finalidad es solventar los gastos en que incurre el Estado en la prestación de ese servicio. La tasa reúne las siguientes características:

a) Es el pago por un servicio inherente al Estado. La tasa se paga por un servicio, pero este servicio debe ser inherente o propio del Estado o de entes públicos, es decir que sólo el Estado o sus órganos tengan capacidad para prestarlo. No es tasa cuando el servicio que presta el Estado también podría ser prestado por un particular. En este sentido, no es tasa el pago que se hace al Estado por el suministro de energía eléctrica o recogida de basura ni el pago de un precio público. A nuestro entender y aunque ha sido objeto de mucha discusión doctrinal, constituye tasa el pago por el servicio postal y el peaje.

b) El servicio es individual, divisible y con carácter de contraprestación. Cuando el particular paga la tasa lo hace por un servicio personal que el Estado le presta, es decir que paga una tasa a cambio de un servicio, de una contraprestación. A su vez, el particular sabe

que la tasa que está pagando va destinada a cubrir los costos de ese servicio. Cuando la tasa excede el costo del servicio, se considera que el excedente es un impuesto.

**3) Contribuciones Especiales:** Sobre la contribución especial se han dado muchas definiciones, entre las cuales se citan:

a) Artículo 18 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio particular, obtenido real o presuntivamente por el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales, estatales o públicas.

Párrafo I: La contribución especial se denomina contribución de mejora, cuando el beneficio se deriva de la realización de una obra pública que produce una valorización de un bien inmobiliario. La prestación en este caso tiene como límite total el gasto a financiarse, consistente en el costo total o parcial de la obra, y como límite individual el incremento del valor del bien inmobiliario".

b) Artículo 2 del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario Dominicano: Las Contribuciones Especiales "se generan por la obtención de un beneficio económico particular por los obligados al pago de ellas, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales estatales".

c) Artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión".

d) GIULIANI: "Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado" (Derecho Financiero, pág.267).

e) ROSS: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la presentación de una contribución especial, el presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio económico particular obtenido, real o presuntivamente, por el contribuyente, y

producido por la realización de obras públicas o de aquellas actividades estatales o públicas.

La contribución especial se denomina contribución de mejora, cuando el beneficio se deriva de la realización de una obra pública que produce una valoración, real o presunta, de un bien inmueble. La prestación, en este caso, tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor, real o presunto, del inmueble".

Por nuestra parte, preferimos definir la contribución como la prestación exigida por el Estado a los particulares, en virtud de un beneficio, real o potencial, que éstos han recibido, como consecuencia de una obra pública o actividad estatal, y que sirve para solventar el financiamiento de la obra o actividad.

La contribución especial puede ser de dos tipos:

**a) Contribución de Mejoras:** La contribución de mejoras es el tributo que se paga como consecuencia de un beneficio particular recibido por el contribuyente, como consecuencia de una obra pública. Normalmente este beneficio se recibe a través de la plusvalía o incremento en el valor de un bien inmueble, fruto de la realización de una obra pública y sin que el beneficiario haya efectuado ninguna actividad tendente a incrementar el valor de su propiedad.

Como ejemplo de contribución de mejoras en la República Dominicana, se puede citar el caso de la llamada Ley de Cuota Parte. En efecto, mediante Ley No.126, de fecha 24 de abril de 1980, que modificó el artículo 70 de la ley No.5832, de fecha 29 de marzo de 1962, la cual había modificado la Ley No.134 sobre el Dominio de Aguas Terrestres y Distribución de Aguas Públicas, de fecha 21 de mayo de 1971, se modificó nuevamente el artículo 70 de la Ley de la Ley No.5832, para establecer que "en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado".

Señala esta Ley No.126 que los propietarios de terrenos que utilicen o queden en posibilidad de utilizar las aguas de un canal construido por el Estado, pagarán por este concepto, en naturaleza, en la siguiente forma: Un 50% de sus tierras regables cuando por las condiciones pluviométricas del lugar sea posible dedicarlas a algún cultivo que redunde en beneficio del sustento del hombre; y, un 80% de sus tierras regables cuando éstas sean baldías y que por las condiciones pluviométricas del lugar no sea posible realizar en ellas ningún tipo de cultivo a no ser por los beneficios que recibirían de las obras de riego.

**b) Contribución de Seguridad Social:** Tal y como lo define el artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina, la contribución de seguridad social es

la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

La naturaleza jurídica de la contribución de seguridad social ha sido muy discutida entre los estudiosos del Derecho Tributario, existiendo grandes divergencias entre unos que entienden que se trata de un tributo y otros que la consideran como un ingreso estatal de carácter parafiscal. Sobre este particular ROSS afirma que si bien "es cierto que hay buenas razones doctrinarias y prácticas para considerar la contribución de seguridad social como una especie de tributo denominado contribución especial, no es menos cierto que las consecuencias jurídicas y administrativas que de ello pueden derivarse, al cambiar toda una enraizada estructura y un sistema doctrinario, legislativo y administrativo actualmente consolidado, por otro diferente, hace dudar de la conveniencia de incorporar por el momento este gravamen al sistema tributario" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.48).

En la República Dominicana la ley ha establecido contribuciones de seguridad social en los siguientes casos:

a) La Ley No.1896, de fecha 30 de agosto de 1948, y sus modificaciones, que establece el Seguro Social Obligatorio para los empleados privados y crea el Instituto Dominicano de Seguros Sociales.

b) La Ley No.82, de fecha 1 de diciembre de 1966, y sus modificaciones, que instituye como obligatorio el Seguro de Vida, Cesantía e Invalidez para todos los funcionarios y empleados públicos, cuya administración queda a cargo del Instituto de Auxilios y Viviendas, creado mediante Ley No.5574, de fecha 13 de julio de 1961.

Tanto en las contribuciones de mejoras como en las de seguridad social, el monto de lo pagado debe servir y ser utilizado para financiar la obra o la actividad estatal para lo cual se estableció ese tributo. A su vez, y particularmente en el caso de la contribución de mejoras, es común que se exija que la prestación tenga como límite total el gasto a financiarse, consistente en el costo total o parcial de la obra, y como límite individual el incremento del valor del bien inmobiliario, como establecía el artículo 18 del Proyecto de Código Tributario Dominicano. En consecuencia, no sería contribución, sino impuesto, cuando el Estado exija una prestación superior al valor de la obra o actividad.

## **CAPITULO V**

### **LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA**

El establecimiento de tributos ocasiona un vínculo entre dos sujetos: 1) el sujeto activo o acreedor, que ser el sujeto encargado de exigir el pago del tributo; y, 2) el sujeto pasivo o deudor, que ser el sujeto obligado al pago del tributo.

En vista de que los tributos son normas coercitivas que generan derechos y obligaciones, dan nacimiento a un vínculo de carácter jurídico y a obligaciones legales. Ya antes habíamos indicado que esta relación entre Fisco y contribuyente que surge a consecuencia de la tributación, posee un carácter jurídico, por cuanto no es moral ni social, sino creada por la Ley. A su vez, tiene una naturaleza jurídica personal que refleja derechos y deberes tanto para la Administración como para el administrado, aún cuando los impuestos recaigan sobre propiedades u otros derechos reales" (BARNICHTA, Derecho Tributario Administrativo, pág.33).

Para ROSS la relación jurídica tributaria "constituye un conjunto de derechos y obligaciones correlativos nacidos del ejercicio del Poder Tributario y de la actividad tributaria consiguiente, que tienen fuentes y objetos distintos, pero una misma naturaleza tributaria; sería una relación de naturaleza jurídica, nacida fundamentalmente del Poder Legislativo y no del Poder Ejecutivo o Administrador, el cual debe cumplir y hacer cumplir la norma de la cual emana dicha relación" (Derecho Tributario Sustantivo, págs. 7 y siguientes). Entiende, que la relación jurídica tributaria puede asumir las siguientes formas:

- 1) Obligación Tributaria Sustantiva cuyo objeto es la prestación de un tributo. El Derecho Tributario Sustantivo.
- 2) Obligación de restituir lo indebido o excesivamente percibido a título de tributo.
- 3) Obligaciones o deberes formales coadyuvantes al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas. El Derecho Tributario Administrativo.
- 4) Relaciones derivadas de la infracción de las normas tributarias. El Derecho Tributario Represivo.
- 5) Relación de carácter procesal. El Derecho Tributario Procesal.

JARACH, por su parte, (Curso Superior de Derecho Tributario, págs.154 y siguientes), entiende que "la relación jurídica tributaria es una relación cuyo objeto es la prestación de una suma de dinero, es decir una obligación de dar". Considera que para definir la naturaleza de la relación jurídica tributaria deben enunciarse y demostrarse las siguientes proposiciones:

- 1) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho, no una relación de poder. Afirma que ambas partes, Administración y administrados, "están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El Poder Público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la ley, ni en medida mayor que la que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, substraerse al pago de la obligación, ni invocar

que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransmisible por la norma tributaria".

2) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional. Entiende que la relación jurídica tributaria "es una relación que constituye una obligación y no un derecho de carácter real". Expresa que "todos los impuestos, tanto los llamados reales como los personales, desde el punto de vista jurídico, son obligaciones y, por lo tanto, relaciones jurídicas personales en que por un lado existe una persona que debe pagar el impuesto y, por otro, el sujeto activo con la pretensión fiscal correspondiente".

3) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.

Por nuestra parte, entendemos que la relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal entre sujetos y que en el Estado de Derecho esta relación no constituye, al menos en el campo de la teoría jurídica, una relación de poder en el cual se impone la supremacía del Estado frente a los contribuyentes. Por el contrario, en el Estado de Derecho las relaciones entre la Administración y los administrados se encuentran reguladas por disposiciones legales que impiden el abuso y la arbitrariedad del más fuerte. Es la ley y no la fuerza, quien rige las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

No obstante, la creación de leyes injustas y fiscalistas, el otorgamiento a la Administración de excesivos poderes discrecionales en el campo del Derecho Tributario Administrativo, la concesión al Fisco de amplios privilegios, tanto en lo relativo a su capacidad para crear títulos ejecutorios como en lo concerniente a los procedimientos de ejecución, y las pocas garantías que el sistema jurídico le ofrece a los particulares en contra de los abusos y arbitrariedades del Estado y sus funcionarios, a veces hacen sentir que la relación jurídica tributaria es una relación de fuerza adornada con un velo de legalidad.

## **CAPITULO VI LAS EXENCIONES O EXONERACIONES**

### **I.- Objeto.**

Las exenciones o exoneraciones, como se explicar más adelante, consisten en una dispensa de la obligación tributaria, es decir una dispensa del pago del tributo. A través de esta dispensa el Estado puede estimular la inversión privada en reas o sectores de interés nacional, liberar del pago de impuestos a los sectores más pobres, incentivar la producción y consumo de mercancías y servicios, favorecer la instalación de nuevas industrias, favorecer empresas estatales o empresas que se dediquen a una actividad de interés

público, etc. En efecto, a través de la concesión de exenciones tributarias que favorezcan a las empresas de exportación, por ejemplo, se Podría lograr un incremento de las exportaciones. A su vez, mediante la concesión de exenciones tributarias a las empresas turísticas, por ejemplo, se puede lograr un desvío de las inversiones hacia el sector turístico. Por su parte, el otorgamiento de exenciones a empresas que se instalen en lugares de poco desarrollo económico, puede atraer nuevas inversiones a esos lugares.

En este sentido, puede afirmarse que un buen uso de las exenciones tributarias Podrían servir como instrumentos del desarrollo económico y como una protección a los sectores económicos de escasos recursos. No obstante, no debe pensarse que las exenciones son la solución a todos los problemas nacionales. Por el contrario, las exenciones son simples instrumentos que deben unirse a otros muchos para lograr un resultado adecuado. Por ejemplo, para lograr que una industria se instale en un determinado lugar del país, existen muchos factores a tomar en cuenta, como serían la disponibilidad de mano de obra, energía eléctrica, comunicación, transporte, materia prima, mercado competitivo, rentabilidad, etc. La exención tributaria, por sí sola, no logra canalizar una inversión hacia reas de interés nacional.

Sin embargo, es preciso señalar que si bien es cierto que las exenciones tributarias bien utilizadas pueden servir como instrumentos del desarrollo económico, cuando son mal utilizadas pueden tener un resultado adverso a la economía y convertirse en un instrumento de favoritismo, competencia desleal y desigualdades. No debe olvidarse que las exenciones constituyen limitantes o excepciones a los principios de generalidad e igualdad tributaria.

## **II.- La Potestad de Eximir.**

Al estudiar el tema referente a la potestad tributaria, se dijo que el Estado, como ente soberano, tenía la facultad de establecer tributos.

Pues bien, de la misma forma que se le reconoce al Estado la potestad de establecer tributos, también se considera que el Estado tiene la potestad de no gravar ciertos actos o hechos, de crear inmunidades o de conceder exenciones.

## **III.- Conceptos de No Incidencia, Inmunidad y Exención.**

**1) No Incidencia o No Sujeción:** En materia tributaria se dice que hay incidencia o sujeción cuando un acto, hecho o circunstancia se encuentra dentro de los límites señalados por la ley para producir el hecho generador de la obligación tributaria. Como afirma ATALIBA: "en la hipótesis de incidencia se prevé que el sujeto pasivo ser una persona (física o jurídica) que debe tener tales o cuales cualidades; que el hecho

contemplado debe tener tales o cuales características y que la base imponible es éste o aquél aspecto medible de ese hecho, etc." (Hipótesis de la Incidencia Tributaria, pág.76).

Por el contrario, se dice que no hay incidencia o no sujeción cuando un acto, hecho o circunstancia no se encuentra dentro de los límites señalados por la ley para producir el hecho generador de la obligación tributaria; es decir cuando no se configura el hecho generador de la obligación tributaria, por la no manifestación del presupuesto de hecho descrito en la ley. En este sentido, y en el caso de no incidencia, al no producirse el hecho generador que hace nacer la obligación tributaria, no se produce ninguna obligación y por ende no se adeuda el tributo. Por ejemplo, si una ley establece que las personas mayores de edad tendrán que pagar un impuesto de RD\$100.00 al año, ese impuesto no incide en las personas menores de edad, las cuales no están sujetas al pago de ese impuesto.

**2) Inmunidad:** En razón de que la potestad tributaria es uno de los atributos de la soberanía del Estado, el propio Estado puede crear limitaciones a ese poder, mediante el establecimiento de normas constitucionales. Aunque muchas de esas limitaciones fueron estudiadas con anterioridad, existe otra limitación que por su estrecha vinculación con el tema de las exenciones tributarias, hemos preferido tratar dentro de este capítulo: la inmunidad.

Se reconoce que el Estado, mediante una disposición constitucional, tiene la facultad de limitar su propia potestad tributaria, señalando casos o circunstancias en los cuales no se pueden establecer tributos o indicando personas o entes a las cuales no se les puede exigir el pago de los mismos, como Podrían ser, por ejemplo, el Estado y sus órganos, algunas entidades religiosas, etc.

En la República Dominicana la Constitución no prevé ningún caso de inmunidad en materia tributaria, de donde se deduce que la ley puede establecer tributos en cualquier caso y sobre cualquier persona o entidad, respetando, naturalmente, las limitantes al poder tributario consignadas en la propia Constitución.

**3) Exención:** Contrario a lo que ocurre en los casos de no incidencia o no sujeción, para que pueda hablarse de exención es condición indispensable que primero exista incidencia o sujeción, es decir que se materialice el presupuesto de hecho establecido en la norma legal y que por lo tanto se produzca el hecho generador de la obligación tributaria, pues la exención consiste en la dispensa legal de una obligación tributaria que ha nacido, o, si se quiere, en una dispensa de pagar el tributo. En efecto, y a diferencia de la no incidencia o no sujeción, cuando hay exención la obligación tributaria nace y existe, pero no es exigible.



Sin embargo, si bien es cierto que la exención le permite al sujeto pasivo no tener que pagar los tributos adeudados, no menos cierto es que el sujeto pasivo que disfrute de una exención tendrá que cumplir con todos los deberes formales puestos a su cargo, como se verá más adelante, pues la exención constituye únicamente una dispensa de pago del tributo.

#### **IV.- La Exención y el Principio de Legalidad Tributaria.**

Al tratarse el tema del Principio de Legalidad Tributaria se dijo que en virtud del mismo era atribución exclusiva de la ley, no sólo establecer los tributos, sino también las exenciones, aunque en este último caso el principio se manifiesta con mayor flexibilidad, otorgándosele ciertos poderes discrecionales al Poder Ejecutivo y a la Administración.

Con respecto a las exenciones, en la República Dominicana el Principio de Legalidad Tributaria es de índole constitucional, al consagrarse en el artículo 110 de la Constitución que "no se reconocer ninguna exención, ni se otorgar ninguna exoneración, reducción o limitación de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, en beneficio de particulares, sino por virtud de la ley. Sin embargo, los particulares pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley, o mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho irrevocable de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato, y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales incidentes en determinadas obras o empresas de utilidad pública, o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional, o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales".

Del análisis de este artículo 110 de la Constitución dominicana se desprende que existen tres medios posibles para otorgar exenciones:

- 1) Por la misma Ley.
- 2) Mediante Concesiones que autorice la Ley.
- 3) Por Contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Se dice que en el caso de las exenciones el Principio de Legalidad Tributaria se manifiesta con mayor flexibilidad, puesto que la ley puede autorizar al Poder Ejecutivo o a un órgano administrativo a conceder exenciones. En efecto, la ley puede consagrar las condiciones y requisitos de las exenciones y atribuirle a un órgano del Estado la facultad discrecional de completar con su juicio las disposiciones de la ley, otorgándole a los particulares que cumplan con esas condiciones y requisitos, las exenciones que la propia ley señala. Es decir, que la ley establezca los elementos básicos de la exención, pero que le otorgue a un órgano del Estado la potestad discrecional de concederla.

## V.- Exención y Exoneración.

Aunque para los fines es lo mismo, esto es la dispensa del pago del tributo, algunas legislaciones consideran que existen diferencias conceptuales entre exención y exoneración. Esta distinción entre exención y exoneración aparece, por ejemplo, en el artículo 110 de la Constitución dominicana, al señalar que "no se reconocer ninguna exención, ni se otorgar ninguna exoneración..." La diferencia entre exención y exoneración es la siguiente:

**1) Exención:** En la exención los beneficiarios pueden hacer uso de ella sin necesidad de que medie un acto administrativo posterior que la conceda, ya que la misma ha sido concedida directamente por la ley; esto es, no se encuentra sujeta a la aprobación, declaración o concesión de ningún órgano administrativo. Por ejemplo: El literal n) del artículo 299 del Código Tributario establece que se encuentran exentos del pago del Impuesto sobre la Renta "los dividendos pagados en acciones provenientes de una sociedad de capital a sus accionistas". Esta exención procede de manera automática, sin necesidad de que sea concedida o aprobada por ningún órgano administrativo.

**2) Exoneración:** La exoneración es una exención contemplada en la ley, pero sujeta a la aprobación de un órgano administrativo, quien mediante una resolución o acto la concede. Es decir, la ley contempla la exención, pero ésta no tiene aplicación automática, sino que la norma legal autoriza al Poder Ejecutivo o a un órgano administrativo a concederla, dependiendo de si el beneficiario de la exención cumple o no con las condiciones y requisitos que la ley señala.

Como ejemplos de exoneraciones se pueden citar casi la totalidad de las leyes de incentivos fiscales que existían en la República Dominicana antes de la promulgación del Código Tributario, las cuales establecían las exenciones tributarias que podían disfrutar las personas o empresas que se acogieran a esas leyes, así como las condiciones y requisitos para acogerse a las mismas, pero que le concedían a un órgano administrativo, normalmente llamado directorio, la potestad de recibir y estudiar las solicitudes de exención y la facultad de conceder o no dichas exenciones, dependiendo de si el solicitante cumplía con las disposiciones de la ley.

Igual situación se plantea, a su vez, con la Ley No.4027 de fecha 14 de enero de 1955, cuyo párrafo II del artículo 1 le concede al Poder Ejecutivo la facultad de conceder exoneraciones de impuestos de importación que tengan como "justificación una finalidad desinteresada o de utilidad pública".

## VI.- Clasificación de las Exenciones.

Existen diversas formas de clasificar las exenciones. Entre ellas, se pueden citar las siguientes:

### 1) Exenciones Legales, Exoneraciones y Exenciones Contractuales.

Según se expresó anteriormente, de conformidad con el artículo 110 de la Constitución dominicana, existen tres medios posibles para otorgar exenciones tributarias:

a) Por la misma Ley: Que serían las llamadas exenciones legales, y que no se encuentran sujetas a la aprobación o concesión de un órgano administrativo.

b) Mediante Concesiones que autorice la Ley: Estas exenciones son las que reciben el nombre de exoneraciones y su aplicación se encuentra sujeta a la aprobación de un órgano administrativo.

c) Por Contratos aprobados por el Congreso Nacional: De conformidad con el artículo 110 de la Constitución, el Congreso Nacional tiene facultad para aprobar contratos administrativos que concedan exenciones fiscales a los particulares. Estos contratos son celebrados y firmados entre particulares y el Presidente de la República, de acuerdo a las prescripciones del numeral 10 del artículo 55 de la Constitución, el cual establece como atribución del Presidente de la República "celebrar contratos, sometiéndolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de inmuebles cuyo valor sea mayor de veinte mil pesos oro o al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general".

**2) Totales o Parciales:** Esta clasificación se hace tomando en consideración si la exención se refiere a todos los tributos o sólo a uno o varios tributos, o si se refiere a la totalidad del monto de los tributos o a una parte de su monto. En este sentido, se habla de exención total cuando la exención comprende todos los tributos o la totalidad del monto de un tributo; por el contrario, la exención sería parcial cuando sólo comprende uno o varios tributos o una parte del monto de uno o varios tributos.

La Constitución dominicana contempla ambos tipos de exención, al señalar que "no se reconocer ninguna exención, ni se otorgar ninguna exoneración, reducción o limitación de impuestos..."

**3) Objetivas y Subjetivas:** Las exenciones objetivas son aquellas que no toman en consideración la persona que se beneficia de las mismas, como por ejemplo las exenciones sobre ciertos productos industrializados en el Impuesto a las Transferencias

de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). Por el contrario, las exenciones subjetivas son aquellas que se otorgan tomando en consideración la persona del beneficiario de la exención, como serían las exenciones que se conceden mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional o a través de algunas leyes de incentivos fiscales.

**4) Transitorias y Permanentes:** Esta clasificación se hace en base al tiempo de duración de las exenciones, para considerar que son transitorias o temporales aquellas exenciones establecidas o concedidas por un determinado período de tiempo, como por ejemplo las leyes de incentivos fiscales que contemplan períodos de exención de 1, 5 ó 20 años, y que serían permanentes aquellas exenciones que se establecen por tiempo indefinido, como por ejemplo las exenciones en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), en cuya ley no se establece un período de vigencia de las exenciones.

**5) Absolutas o Condicionadas:** De acuerdo con esta clasificación se consideran exenciones absolutas aquellas que no se encuentran sujetas a que el beneficiario cumpla con determinadas condiciones, como por ejemplo las indemnizaciones por accidentes del trabajo, las cuales se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con el literal g) del artículo 299 del Código Tributario. Las exenciones condicionadas, por su parte, son aquellas que se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertas condiciones por parte del beneficiario, como por ejemplo la exención contemplada en un contrato aprobado por el Congreso Nacional en el cual se estipule que el beneficiario de la exención deber construir ciertas obras o realizar tal o cual inversión antes de poder disfrutar de la exención.

## VII.- Vigencia y Revocación de las Exenciones.

Anteriormente se dijo que las exenciones pueden ser permanentes o transitorias, dependiendo del período de tiempo para el cual se concedan. Sin embargo, aún cuando se trate de exenciones permanentes, la vigencia de las mismas puede cesar. Entre las causas de cesación de las exenciones se encuentran las siguientes:

**1) Cesación de la Ley o del Plazo de Exención:** En el caso de las exenciones transitorias la ley que establece la exención Podría consagrar su vigencia por un determinado período de tiempo; esto es, por ejemplo, que la propia ley establezca que su período de vigencia es de un año. Llegado el término consagrado en la ley, ésta deja de existir y con ella la exención. A su vez, la ley Podría establecer que las exenciones se concederían por un determinado período de tiempo, como por ejemplo un plazo máximo de cinco años, o para obras o actividades que se realicen durante cierto período de tiempo. En estos casos, la exención caduca al llegar el término contemplado en la ley. Como ejemplo de estos casos se cita el: Mediante Ley No.587, de fecha 21 de abril de 1977, se estableció una exención del Impuesto sobre la Renta, a las rentas provenientes de edificios

que se construyeran en ciertas ciudades de la República Dominicana y cuyo costo total excediera de una suma señalada expresamente por la ley, "siempre que se comience a construir antes del 31 de diciembre del año 1977".

**2) Decaimiento de la Exención:** La ley que contempla la exención Podría sujetar el beneficio de las mismas al cumplimiento de ciertos requisitos y condiciones, como por ejemplo la instalación de una industria. A su vez, la ley puede condicionar la exención a que la misma se utilice dentro de un determinado período de tiempo. Cuando estos requisitos y condiciones no se cumplen, la exención no se produce, decae. Como un ejemplo de decaimiento de exención se puede citar el caso de la Ley No.4027, de fecha 14 de enero de 1955, que en el párrafo III del artículo 1 establece que "las exoneraciones otorgadas en virtud de las disposiciones contenidas en el párrafo II del presente artículo, caducan al año de haber sido concedidas, si en la misma concesión no se estipula plazo o si el beneficiario no justifica la imposibilidad de aprovecharlas en su totalidad en el tiempo señalado. En el caso de que justifique dicha imposibilidad, el Secretario de Estado de Finanzas podrá extender el beneficio de dichas exoneraciones por un tiempo no mayor de seis (6) meses".

**3) Derogación de la Ley que Establece la Exención:** Cuando la ley que establece la exención es derogada, la ley deja de existir y con ella la exención. Sin embargo, en razón de que el artículo 110 de la Constitución dominicana consagra en favor de los particulares "el derecho irrevocable de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato, y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales...", es preciso hacer algunas distinciones para no violentar la irrevocabilidad consagrada en este artículo.

**a) Exenciones Concedidas por la Ley:**

a.1) Si la ley que consagra la exención no establece período de tiempo límite para disfrutar de ella, no existen derechos adquiridos y por lo tanto la exención puede ser revocada inmediatamente por otra ley;

a.2) Si la ley sí establece período de tiempo para disfrutar de la exención, la misma no podrá ser revocada durante el período de tiempo señalado por la ley, y por ende podrá disfrutar de ella la persona o empresa que se acogió a esa ley.

**b) Exenciones Concedidas por Ley y Sujetas a la Aprobación Administrativa:**

b.1) Si la exención es aprobada por un órgano administrativo que cumple con la ley, y se aprueba la exención por un período de tiempo determinado, la misma no

puede ser revocada durante ese período de tiempo, ni siquiera por otra ley que la revoque o que derogue la ley que concedió la exención;

b.2) Si la exención es aprobada por un órgano administrativo incompetente o que no cumple con la ley, la exención es nula y sin efecto jurídico;

b.3) Si la exención es aprobada por un órgano administrativo y ni la ley ni la resolución administrativa establecen períodos de tiempo para disfrutar de la exención, la exención sí puede ser revocada en cualquier momento;

b.4) Si existe la ley de exención, pero el interesado no ha iniciado los trámites ante el órgano administrativo que debe aprobarla o habiendo iniciado los trámites su solicitud no le fue aprobada, la exención sí puede ser revocada.

c) Exenciones Concedidas Mediante Contrato Aprobado por el Congreso Nacional: Estas exenciones no podrán ser revocadas antes de finalizar el período de tiempo para el cual se concedieron, ni siquiera por una ley que así lo disponga, a menos que dicho contrato estipule esta posibilidad de revocación.

### **VIII.- Las Exenciones y el Código Tributario Dominicano.**

Para estudiar el tema de las exenciones con respecto al Código Tributario, es preciso tomar en consideración tres aspectos: 1) Las Exenciones en las Leyes Tributarias; 2) El Código Tributario y las Leyes de Incentivos; y, 3) La Exención y los Deberes Formales.

#### **1) Las Exenciones en las Leyes Tributarias.**

Para los fines de este estudio se debe entender por leyes tributarias todas aquellas disposiciones legales que se refieran a cada tributo interno nacional en particular, ya sea que se encuentren o no incorporadas al Código Tributario, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otros.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario cada ley tributaria establece sus propias exenciones, de donde habría que recurrir a cada una de estas leyes para poder hacer un análisis particular de cada tributo y de las exenciones que se contemplan. Aún cuando este análisis se hará en su oportunidad, al estudiarse cada tributo en particular, a manera de ejemplo se citan a continuación algunas de las exenciones que recaen sobre aquellos tributos internos nacionales que fueron incorporados al Código Tributario al momento de su entrada en vigor.

**A) Impuesto Sobre la Renta.**

El Impuesto Sobre la Renta ha sido establecido en los artículos 267 al 334 del Código Tributario, consignándose en el artículo 299 de este Código que no estar n sujetas a este impuesto:

a) Las rentas del Estado, del Distrito Nacional, de los Municipios, de los Distritos Municipales y de los establecimientos públicos en cuanto no provengan de actividades empresariales de naturaleza comercial o industrial, desarrolladas con la participación de capitales particulares o no.

b) Las rentas de las C maras de Comercio y Producción.

c) Las rentas de las instituciones religiosas, cuando se obtengan por razón directa del culto.

d) Las rentas de las asociaciones deportivas y de los inmuebles de su propiedad en que funcionan sus campos de deportes e instalaciones inherentes a sus propósitos, siempre que tales asociaciones no persigan fines de lucro o exploten o autoricen juegos de azar.

e) Las indemnizaciones por accidentes del trabajo.

f) Las sumas percibidas por el beneficiario en cumplimiento de contratos de seguros de vida en razón de la muerte del asegurado.

g) Las indemnizaciones de preaviso y auxilio de cesantía, conforme a lo establecido en el Código de Trabajo y las leyes sobre la materia.

h) El beneficio obtenido hasta la suma de RD\$500,000.00 en la enajenación de la casa habitación, cuando se cumplan acumulativamente las siguientes condiciones: 1) Que haya sido propiedad del enajenante en los tres años anteriores a contar del momento de la enajenación; y, 2) Que haya constituido su residencia principal por ese mismo período.

i) Los dividendos pagados en acciones provenientes de una sociedad de capital a sus accionistas.

j) La renta neta anual de las personas naturales residentes en la República Dominicana hasta la suma de RD\$60,000.00, ajustable anualmente por la inflación.

k) Los intereses percibidos por las personas físicas de instituciones financieras reguladas por las autoridades monetarias; así como del Banco Nacional de la Vivienda y de las Asociaciones de Ahorros y Préstamos.

**B) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industriales y Servicios (ITBIS).**

El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) ha sido establecido en los artículos 335 al 360 del Código Tributario, consignándose las exenciones en los artículos 343 y 344 de este Código.

Establece el artículo 343 que las transferencias de los bienes producidos en el país que se detallan a continuación, están exentas de este impuesto:

a) Productos del sector primario provenientes de la agricultura, ganadería, explotaciones de bosques, caza, pesca y minería que sean transferidos por el productor sin ningún grado de transformación o tratamiento, salvo el indispensable para su conservación en estado natural.

b) La leche en estado natural, así como desecada, evaporada, condensada o en polvo y pasteurizada.

c) Pan, harina en general, legumbres, cereales procesados, café molido, chocolate para consumo doméstico y cocoa.

d) Arroz, salsa de tomate, aceite y otros condimentos en general y otros bienes industrializados de primera necesidad, según se consigna en el Reglamento.

e) Aves y huevos.

f) Frutas y verduras frescas, congeladas, desecadas y enlatadas del sector agropecuario.

g) Carne fresca, congelada o deshidratada, pescado, algas marinas, mariscos frescos o congelados.

h) Agua en estado natural.

i) Queso, mantequilla, salchichón, embutidos y pastas alimenticias.

j) Sal para uso doméstico, azúcar y mieles.



- k) Carbón para uso doméstico.
- l) Obras de arte de artistas nacionales.
- m) Libros, periódicos, revistas y papel para periódicos.
- n) Petróleo y sus derivados.
- o) Medicinas para uso humano y animal.
- p) Fertilizantes, abonos, semillas y alimentos para animales.
- q) Fungicidas, herbicidas e insecticidas.
- r) Fósforos.
- s) Jabón de cuaba en pasta y en bola, pasta dental y detergentes.

Nótese, sin embargo, que por un error del legislador este artículo 343 del Código Tributario considera como exentos del impuesto ciertos productos que en realidad no están gravados, ya que no son bienes industrializados, tales como aves, huevos, frutas frescas, agua en estado natural y otros.

Por su parte, el artículo 344 consagra que en adición a los bienes producidos en el país consignados en el artículo 343, quedan exentos también los bienes importados que se detallan a continuación:

- a) Libros, periódicos y revistas.
- b) Petróleo y sus derivados.
- c) Medicinas para uso humano y animal.
- d) Fertilizantes e insumos para su fabricación, abono, semillas. Alimentos para animales e insumos para la producción de los mismos.
- e) Bacalao salado y arenque.
- f) Leche evaporada, desecada, condensada o en polvo.
- g) Maíz y trigo.

h) Aceites crudos comestibles.

i) Fungicidas, herbicidas e insecticidas.

j) Las importaciones realizadas por organismos del sector público, en tanto no realicen operaciones gravadas con este impuesto.

k) Papel para imprimir libros, periódicos, revistas o para litografía, cuando sea importado por las propias empresas editoras para ser usado exclusivamente en la impresión de éstos, de acuerdo con lo que dicte el Reglamento.

l) Las importaciones definitivas de bienes de uso personal efectuadas con franquicias de derechos de importación, con sujeción a los regímenes especiales a: equipaje de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, retorno de residentes, personal de servicio exterior de la Nación, y cualquier otra persona a la que se dispense ese tratamiento especial.

m) Las importaciones definitivas efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por las instituciones del sector público, misiones diplomáticas y consulares, organismos internacionales de los que la República Dominicana forma parte, instituciones religiosas, educativas, culturales, de asistencia social y similares.

n) Las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación.

o) Las importaciones de bienes amparadas en el régimen de internación temporal.

p) Las importaciones de maquinarias y piezas de repuestos para las mismas, materias primas e insumos y equipos y sus repuestos realizadas por empresas de zonas francas industriales de exportación.

q) Los equipos, maquinarias y materiales importados por empresas agrícolas, industriales, de explotación minera o de servicio público que estén total o parcialmente exonerados de derechos e impuestos de importación mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional.

### **C) Impuesto Selectivo al Consumo.**

El Impuesto Selectivo al Consumo se encuentra establecido en los artículos 361 al 387 del Código Tributario, consignándose sus exenciones en el artículo 366 del mismo. Estas exenciones son las siguientes:

a) Las importaciones definitivas de bienes de uso personal efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, con sujeción a los regímenes especiales relativos a: equipaje de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, retorno de residentes, personal de servicio exterior de la Nación, representantes diplomáticos acreditados en el país y cualquier otra persona a la que se haya dispensado ese tratamiento especial.

b) Las importaciones definitivas efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por las instituciones del sector público, misiones diplomáticas y consulares, organismos internacionales de los que la República Dominicana forma parte, instituciones religiosas, educativas, culturales, de asistencia social y similares.

c) Las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación.

d) Las importaciones de bienes amparadas en el régimen de internación temporal.

e) Las exportaciones de bienes gravados por este impuesto.

## **2) El Código Tributario y las Leyes de Incentivos.**

El artículo 401 del Código Tributario derogó la mayoría de las leyes de incentivos fiscales que estaban vigentes en la República Dominicana al año de 1992 y estableció en su artículo 394 las disposiciones que regirían para aquellas exenciones concedidas antes de la entrada en vigor de este Código, mediante la aplicación de algunas de esas leyes de incentivos derogadas. Este artículo 394 se encuentra dividido en cuatro numerales, que conviene analizar:

a) Señala el numeral 1 que las exenciones otorgadas a las personas morales al amparo de las leyes Nos. 153-71; 409-82; 290-85; 14-90; y, 8-90, relativas a la Promoción e Incentivo del Desarrollo Turístico, Incentivo Agroindustrial, Forestal, Desarrollo Energético y operadores de Zonas Francas, respectivamente, se mantendrán vigentes exclusivamente, sobre las rentas originadas en su propia explotación o negocio, por todo el período de vigencia establecido en la Resolución de clasificación dictada al efecto de su aprobación por el directorio correspondiente.

Es decir, que de acuerdo con este numeral 1 podrán disfrutar de exenciones fiscales, durante el tiempo que se establezca en la concesión, las personas morales acogidas a una de estas leyes de incentivos, con anterioridad a la puesta en vigencia del Código Tributario, esto es el 1 de junio de 1992. Pero que, a su vez, no podrán disfrutar de exenciones fiscales aquellas nuevas empresas que se dediquen a la Promoción e Incentivo del Desarrollo Turístico, Incentivo Agroindustrial, Forestal, Desarrollo Energético y operadores de Zonas Francas.

No obstante, es preciso señalar que aunque este numeral 1 sólo mantenga la exención "sobre las rentas originadas en su propia explotación o negocio", aparentemente derogando las otras exenciones concedidas, legalmente la exención debe mantenerse para todos aquellos renglones o materia que fue acordada. Es decir, que si la resolución que concedió la exención abarcaba otras exenciones, tales como impuestos de patentes, importación, etc., la resolución se mantiene vigente en toda su extensión, pues de lo contrario implicaría una revocabilidad y por ende una contradicción al artículo 110 de la Constitución.

Por su parte, el único párrafo de este numeral 1 del artículo 394, establece que "se prohíbe el otorgamiento de cualquier tipo de exoneración por concepto de inversiones o reinversiones de utilidades a partir de la entrada en vigencia del presente Código; no obstante, el Poder Ejecutivo podrá otorgar, mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, exenciones sobre las rentas originadas en la propia explotación de la actividad o negocio de que se trate en materia de Turismo, Agroindustria, Foresta y Energía por el tiempo y en las condiciones que se estime conveniente para el desarrollo económico del País, en consonancia con lo estipulado por el artículo 110 de la Constitución de la República".

Sin embargo, debe señalarse que contrario a la letra de esta disposición y de conformidad con el artículo 110 de la Constitución, el Congreso Nacional tiene facultad para otorgar, mediante ley o contrato, las exenciones o exoneraciones que considere, no sólo por concepto de inversiones o reinversiones de utilidades o relativas a las rentas, sino también sobre cualquier tipo de tributos y sobre cualquier materia o renglón. En consecuencia, el artículo 394 del Código Tributario no puede jurídicamente contradecir o limitar una disposición de carácter constitucional.

Por otro lado, debe indicarse que el Poder Ejecutivo no otorga exenciones. Lo que sí puede hacer el Poder Ejecutivo es celebrar con los particulares contratos que contemplen exenciones fiscales, debiendo someter los mismos al Congreso Nacional para que este organismo los apruebe o rechace, de acuerdo con los artículos 55, numeral 10, y 110 de la Constitución. Por lo tanto, debe quedar claro que el Poder Ejecutivo no otorga exenciones, sino el Congreso Nacional.

b) Señala el numeral 2 del artículo 394 del Código Tributario que "cualquier otra exención, por ley, contrato especial u otro compromiso o acuerdo que se haya concedido a personas físicas o morales se eliminará progresivamente en el que sea más breve entre los siguientes períodos:

- b.1) el vencimiento especificado en el acuerdo;
- b.2) el período de tres (3) años a contar desde el 1ero. de enero de 1992; ó
- b.3) el período prescrito por el Poder Ejecutivo, si lo hubiere".

Esta disposición pretende regular las exenciones concedidas a través de las leyes de incentivos fiscales no contempladas en el numeral 1 del artículo 394 del Código Tributario, así como las exenciones otorgadas por contratos. Sin embargo, en esta disposición se presentan de nuevo aspectos inconstitucionales, ya que el artículo 110 de la Constitución es claro y contundente al establecer en favor del beneficiario de una exención, "el derecho irrevocable de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato". En este sentido, sería inconstitucional cualquier disposición que pretenda revocar o desconocer las exenciones concedidas, antes del término señalado en la concesión o el contrato.

c) El numeral 3 del artículo 394 del Código Tributario se refiere a la eliminación por etapas de exoneraciones pendientes de deducir, relativas a las inversiones o reinversiones de utilidades. Establece este numeral que "cualquier eliminación por etapas de exoneraciones pendientes de deducir por inversiones o reinversiones de utilidades, se hará en un período de tres años en virtud del inciso 2) progresivamente a fin de que al 31 de diciembre de 1992, 1/3 del beneficio impositivo haya sido eliminado, 2/3 del beneficio impositivo al 31 de diciembre de 1993 y todo el beneficio al 31 de diciembre de 1994".

De acuerdo con este numeral, todas las exoneraciones pendientes de deducir a la fecha de entrada en vigor del Código Tributario, deberán haber sido deducidas al finalizar el año de 1994.

d) Establece el numeral 4 del artículo 394 del Código Tributario que "las actividades realizadas por las empresas que operen dentro de las Zonas Francas Industriales, permanecerán exentas del pago del impuesto, en virtud de la ley 8-90. Sin embargo, ninguna disposición legal permitir la exención a las personas receptoras de rentas en una Zona Franca Industrial del impuesto sustitutivo sobre retribuciones complementarias establecido por el artículo 318 y del impuesto sujeto a retención, según los artículos 307 y 309 de este Código". Sin embargo, sobre este numeral 4 se deben hacer algunas consideraciones:

d.1) Las empresas de Zonas Francas Industriales de que habla este numeral 4 son aquellas a las cuales se refiere el artículo 13 de la Ley No.8-90, de fecha 15 de enero de 1990, sobre Zonas Francas de Exportación, y no a las empresas de Zonas Francas Comerciales establecidas de conformidad con la Ley No.4315, de fecha 22 de octubre de 1955.

d.2) El Código Tributario distingue entre las empresas operadoras de Zonas Francas Industriales (artículos 7 y siguientes de la Ley 8-90), señaladas en el numeral 1 del artículo 394 del Código Tributario, y las empresas que operen dentro de las Zonas Francas Industriales (artículo 13 de la Ley 8-90), indicadas en el numeral 4 del artículo 394 del mismo Código. En efecto, de acuerdo con esta distinción, las empresas operadoras de Zonas Francas Industriales cuyas concesiones hayan sido aprobadas antes de la entrada en vigor del Código Tributario, es decir al 1 de junio de 1992, tendrán derecho

a seguir disfrutando de las exenciones contempladas en la Ley 8-90, durante todo el tiempo que establezca su concesión; no así las nuevas empresas operadoras de Zonas Francas Industriales, las cuales no disfrutaron de ninguna exención. Por el contrario, con respecto a las empresas de Zonas Francas Industriales las exenciones fiscales se mantienen, tanto para las empresas ya acogidas como para aquellas que clasifiquen en el futuro.

Las operadoras de Zonas Francas Industriales acogidas a la Ley 8-90, con anterioridad a la entrada en vigor del Código Tributario, es decir al 1 de junio de 1992, y las empresas de Zonas Francas Industriales establecidas con anterioridad o posterioridad al Código Tributario, tienen derecho a disfrutar, durante todo el tiempo que establezca la concesión, de todas las exenciones consagradas en el artículo 24 de la Ley 8-90, de fecha 15 de enero de 1990, es decir del 100% de lo siguiente:

d.2.a) Del pago del Impuesto sobre la Renta;

d.2.b) Del pago de impuesto sobre construcción, los contratos de préstamos y sobre el registro y traspaso de bienes inmuebles a partir de la construcción de la Operadora de Zona Franca correspondiente;

d.2.c) Del pago de impuesto sobre la constitución de sociedades comerciales o de aumento del capital de las mismas;

d.2.d) Del pago de impuestos municipales creados que puedan afectar estas actividades;

d.2.e) De todos los impuestos de importación, arancel, derechos aduanales y demás gravámenes conexos que afecten las materias primas, equipos, materiales de construcción, partes de edificaciones, equipos de oficina, etc., todos ellos destinados a construir, habilitar u operar en las Zonas Francas;

d.2.f) De todos los impuestos de exportación o reexportación existentes;

d.2.g) De impuesto de patentes, sobre activos o patrimonio, así como del ITBIS;

d.2.h) De los derechos consulares para toda importación destinada a los Operadores o Empresas de Zonas Francas;

d.2.i) Del pago de impuestos de importación relativos a equipos y utensilios necesarios para la instalación y operación de comedores económicos, servicios de salud, asistencia médica, guardería infantil, de entretenimiento o amenidades y cualquier otro tipo de equipo que propenda al bienestar de la clase trabajadora;

d.2.j) Del pago de impuestos de importación de los equipos de transporte que sean vehículos de carga, colectores de basura, microbuses, minibuses para el transporte de empleados y trabajadores. in embargo, es notable el hecho de que por un error de sus redactores la Ley 8-90 no exime a las empresas de Zonas Francas Industriales del pago de los impuestos que recaen sobre la producción de ciertos artículos, tales como bebidas alcohólicas y productos del tabaco.

d.3) Tanto las Operadoras como las Empresas de Zonas Francas Industriales se encuentran en la obligación de retener el impuesto sustitutivo sobre retribuciones complementarias establecido por el artículo 318 y el impuesto sujeto a retención, según los artículos 307 y 309 del Código Tributario, ya que quien se encuentra exenta del Impuesto Sobre la Renta es la Operadora o la Empresa de Zona Franca, no sus empleados o accionistas.

No obstante, es preciso señalar que no es cierto, como erróneamente señala el numeral 4 del artículo 394 del Código Tributario, que "ninguna disposición legal permitir la exención a las personas perceptoras de rentas en una Zona Franca Industrial del impuesto sustitutivo sobre retribuciones complementarias establecido por el artículo 318 y del impuesto sujeto a retención, según los artículos 307 y 309 de este Código", ya que el Congreso Nacional, de conformidad con el artículo 110 de la Constitución, siempre tiene facultad para disponer exenciones de esta naturaleza.

### **3) La Exención y los Deberes Formales.**

Entendiendo que la exención constituye únicamente una dispensa de la obligación de pago del tributo y no una dispensa de los deberes formales que debe cumplir el sujeto pasivo, tales como el deber de declarar, suministrar información, permitir fiscalización y otros, el Código Tributario Dominicano estableció en su artículo 7, párrafo I, que "la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden".

En consecuencia, aún en aquellos casos en los cuales el sujeto pasivo se encuentre exento del pago de uno o de todos los tributos, éste debe cumplir fielmente con todos los deberes puestos a su cargo.

## **CAPITULO VII INTERPRETACION DE LA LEY TRIBUTARIA**

A través de situaciones abstractas contempladas en la ley, el legislador manifiesta su voluntad, estableciendo las normas que deben regular las situaciones jurídicas concretas. Pero la ley no siempre es clara y precisa y en múltiples ocasiones puede ser entendida o

interpretada de diversas maneras. Para buscar el verdadero significado de la ley, ésta debe ser interpretada correctamente.

Señala ROSS que "la interpretación legal consiste en precisar el significado, alcance, sentido o valor de la ley en abstracto y frente a las situaciones jurídicas concretas a que la ley debe aplicarse" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.173).

Conociendo el legislador que las normas jurídicas pueden ser objeto de falsas interpretaciones que podrían desnaturalizar el verdadero sentido de las mismas, en ocasiones decide legislar sobre la materia, consagrando reglas o principios generales acerca de cómo deben interpretarse las leyes. Esto no ocurrió, sin embargo, en el caso del Código Tributario Dominicano, en el cual no se establecieron normas respecto del mecanismo de interpretación de las leyes tributarias. Al no existir en nuestro régimen tributario normas especiales de interpretación de las leyes tributarias, tendremos que recurrir, necesariamente, a las reglas generales de interpretación y al derecho supletorio.

Debe señalarse, no obstante, que la interpretación de la ley es una cuestión de derecho y no de hecho. Esto significa que la Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, es competente para conocer y decidir sobre la interpretación de la ley, siendo el organismo que tiene la última palabra sobre esta materia.

## **I.- Clases de Interpretación.**

**1) Interpretación Legislativa:** Se entiende por interpretación legislativa aquella que es hecha por el propio legislador a través de una ley que interpreta el sentido o alcance de una ley anterior. La nueva ley, al ser aclaratoria de una ley anterior, se entiende incorporada a la ley anterior que pretende interpretar, teniendo un efecto declarativo y no constitutivo, pues el efecto constitutivo resultaría de la primera ley. Sin embargo, la ley interpretativa o aclaratoria no puede afectar las resoluciones o sentencias que hayan sido dictadas al momento de su promulgación.

A pesar de que el legislador utiliza con muy poca frecuencia las leyes interpretativas, el Código Tributario Dominicano las contempló, al consagrar en el párrafo II del artículo 3 que "las leyes que se limiten a declarar o interpretar el sentido de leyes tributarias, se entenderán incorporadas a éstas para los efectos de su vigencia y aplicación, pero no afectarán en modo alguno los efectos de las resoluciones o sentencias que hayan adquirido el carácter de firmes o irrevocables."

Las leyes interpretativas o aclaratorias le darían a una ley el verdadero significado que ésta debe tener. Sin embargo, nada impide que la ley interpretativa o aclaratoria también pueda ser objeto de interpretación.



No obstante, es preciso señalar que una gran parte de la doctrina entiende que la ley interpretada tiene en sí misma su propio significado e interpretación, creando situaciones jurídicas en base a esa disposición, y que por ende las leyes interpretativas, al interpretar situaciones ya existentes, producen un efecto retroactivo, violando el artículo 47 de la Constitución dominicana, que contempla expresamente el Principio de la Irretroactividad de las leyes, al establecer que "La ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjudice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior".

De aceptarse la teoría que entiende que las leyes interpretativas tienen un carácter retroactivo, habría entonces que considerar la inconstitucionalidad del Párrafo II del artículo 3 del Código Tributario.

**2) Interpretación Administrativa:** Es aquella que realiza la Administración Tributaria respecto de un caso particular o a través de circulares, instructivos, normas generales, etc. En este sentido, Podría decirse que la Administración Tributaria puede interpretar la ley a través de los siguientes medios:

a) Cuando responde a una consulta: Señala el artículo 38 del Código Tributario que "la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviere un interés personal y directo, sobre la aplicación de la ley a una situación concreta".

A través de la consulta los contribuyentes pueden obtener el criterio del Fisco sobre una situación determinada, así como la interpretación que éste le da a una disposición legal.

La importancia que reviste la consulta en la interpretación de las leyes tributarias es incuestionable. ZORNOZA, por ejemplo, en un trabajo presentado ante el Cuarto Congreso Interamericano de la Tributación, del 5 al 7 de abril de 1984, en Rosario, Argentina, titulado "Problemas de la Gestión en los Modernos Sistemas Tributarios de Masas: Las Consultas a la Administración en Materia Tributaria como Institución Representativa de las Nuevas Técnicas de Gestión", publicado por DE JUANO en su obra Origen, Historia y Evolución de los Tributos, pág.287, afirma que "en el desarrollo de las tareas gestoras que la ley pone a su cargo, los contribuyentes se ven obligados a realizar complicadas operaciones de calificación jurídica, de interpretación de las normas tributarias que han de aplicar, con lo cual surge la necesidad de conocer también los criterios interpretativos que mantiene la Administración, ya que ésta se reserva las funciones de comprobación y sanción en cuyo ejercicio valorar la adecuación a derecho de los comportamientos de los contribuyentes conforme a sus propios criterios, que a salvo la interposición de recursos por parte del contribuyente, serán los que habrán de prevalecer".

b) Cuando emite un acto o resolución o resuelve sobre algún recurso: En muchos casos el Fisco tiene que notificarle a los sujetos pasivos algunos actos, como por

ejemplo una estimación de oficio, en los cuales el Fisco puede externar su criterio respecto de la interpretación de la ley. A su vez, cuando la Administración Tributaria resuelve sobre un recurso de reconsideración o jerárquico elevado por el sujeto pasivo, normalmente emite su interpretación sobre algún texto de la ley.

c) A través de circulares, instructivos y normas generales: En muchas ocasiones el Fisco, con intenciones de unificar criterio, emite circulares, instructivos y normas generales donde se interpretan disposiciones de la ley. A este respecto, el artículo 34 del Código Tributario consagra que "la Administración Tributaria goza de facultades para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente este Código y las respectivas leyes tributarias y sus Reglamentos".

Sin embargo, debe entenderse que aún cuando el artículo 34 del Código Tributario le conceda a la Administración Tributaria la potestad de interpretar administrativamente el Código y las leyes tributarias, la interpretación que ésta realice no es definitiva ni concluyente, como sucedería en el caso de la interpretación legislativa. Por el contrario, la interpretación que efectúe la Administración Tributaria se encuentra sujeta a control por parte del Tribunal Contencioso Tributario y posteriormente por parte de la Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación, en aquellos casos en que se eleven los recursos correspondientes.

En este sentido, Podría decirse que la interpretación administrativa únicamente constituye el criterio de la Administración Tributaria con respecto a lo que ella entiende es el significado de la ley.

**3) Interpretación Doctrinal:** Se conoce como doctrina el conjunto de estudios, artículos, trabajos, libros, etc. preparados por expertos o juriconsultos que se dedican al estudio del derecho, en este caso al derecho tributario. A través de estos estudios los autores presentan sus opiniones sobre diversos tópicos del derecho, externando sus criterios acerca de cómo debe ser interpretada una determinada norma jurídica. Estas opiniones, aunque no son obligatorias, suelen ser tomadas en consideración.

**4) Interpretación Jurisprudencial:** Es aquella interpretación de la ley que dan los tribunales al conocer de un caso y fallar por sentencia.

Aunque en algunos países las decisiones de los tribunales crean jurisprudencia obligatoria, incluso para aquellos que no han sido partes en el litigio, en la República Dominicana estas decisiones sólo son obligatorias para las partes litigantes, pero sirven como parámetros y precedentes para fallar casos similares.

Tanto es la importancia de la jurisprudencia en la interpretación de las leyes, que ésta se ha convertido en la clase de interpretación por excelencia, sólo superada por la interpretación legislativa, que como se dijo es poco utilizada.

## II.- Elementos de Interpretación.

Para la interpretación de las leyes pueden ser utilizados algunos elementos, los cuales conviene analizar.

**1) Elemento Literal o Gramatical:** A través de este elemento se pretende interpretar la ley de acuerdo con su texto, con su sentido gramatical, atribuyéndole a las palabras su significado literal de acuerdo con el diccionario. Pueden existir dos tipos diferentes de interpretación literal:

a) Interpretación Restrictiva: Sucede cuando el intérprete considera que la intención del legislador al dictar la ley era más limitada que lo expresado en el texto literal de la ley. De acuerdo con esta interpretación, la ley se aplicaría únicamente a los casos expresamente señalados por la ley, sin posibilidad de extenderla a otros casos.

b) Interpretación Extensiva: Ocurre cuando el intérprete considera que la intención del legislador al dictar la ley era más amplia que lo expresado en el texto literal de la ley. De acuerdo con esta interpretación, la ley se aplicaría a casos que no fueron expresamente contemplados por la ley.

**2) Elemento Lógico:** El elemento lógico, más que tomar en cuenta el texto literal de la ley, toma en consideración el espíritu de la misma, la voluntad o intención del legislador al crear la norma.

**3) Elemento Histórico:** A través de este elemento se persigue interpretar la ley de acuerdo con la fecha o el momento histórico en que fue creada y conforme a los antecedentes que sirvieron de base para su estructuración y dictamen, lo cual permite indagar la intención del legislador en el momento de creación de la ley.

**4) Elemento Sistemático:** Mediante este elemento se pretende interpretar la ley, no como una disposición aislada, sino como parte de todo el ordenamiento jurídico.

A nuestro entender, las leyes, sean o no de naturaleza tributaria, no pueden interpretarse en base a uno solo de los elementos antes indicados, sino utilizando al mismo tiempo todos estos elementos.

### III.- Reglas de Interpretación.

La práctica jurídica ha conllevado a la creación de ciertas reglas o mecanismos que contribuyen a interpretar las leyes. Entre estas reglas se citan las siguientes:

**1) Argumento "A Contrario":** Señala CAPITANT (Vocabulario Jurídico, pág.55) que el argumento a contrario es el "razonamiento mediante el cual, partiendo de la contrariedad entre una hipótesis y la que prevé un texto, se llega a la aplicación de la regla contraria a la de dicho texto. Este argumento sólo es legítimo si el texto es restrictivo o debe interpretarse en forma restrictiva". Pongamos un ejemplo: Si una ley establece que sólo las personas mayores de edad tienen que pagar impuestos, por argumento a contrario se deduce que las personas menores de edad no tienen que pagar impuestos. En este sentido, Podría hablarse de un mecanismo de contradicción.

**2) Argumento "A Fortiori":** Mediante esta regla de interpretación se aplica un determinado texto de ley a un caso no previsto expresamente en ese texto, en razón de que existen más razones para aplicar el texto al caso planteado, que los mismos casos previstos en la ley. Para este mecanismo de interpretación se utilizan dos aforismos: "Quien puede lo más puede lo menos" y "Al que le está prohibido lo menos, le está prohibido lo más". Por ejemplo: Si una ley le prohíbe a una persona matar un perro, con más razón le prohíbe matar dos perros.

**3) Argumento de No Distinción:** Este argumento o regla se basa en el aforismo que reza "donde la ley no distingue nadie debe distinguir" o "donde la ley no pone nadie debe poner", para afirmar que nadie debe ir más allá de lo dispuesto por la ley.

Por otro lado, y partiendo de la idea de que en ocasiones la interpretación de una ley oscura y ambigua puede beneficiar o perjudicar a una de las partes en un proceso, la doctrina jurídico tributaria comúnmente debate el punto de determinar en favor de quién debe interpretarse la ley en caso de que existan dudas sobre su correcta interpretación, es decir si la ley debe interpretarse en favor o en contra del Fisco.

Bajo la idea del principio penal de que en caso de dudas ésta favorece al reo y del principio de interpretación en favor del deudor, existe el criterio de que la ley tributaria debe ser interpretada en favor del deudor de la obligación tributaria, es decir en favor del sujeto pasivo y en contra del Fisco. Por el contrario, otro criterio, sustentado bajo el argumento de que los tributos contribuyen con el interés de la comunidad y de que el interés general está por encima del interés particular, entiende que en caso de dudas la interpretación de la ley siempre debe hacerse en favor del Fisco y no del deudor.

A nuestro entender, si bien es cierto que la ley tributaria tiene un carácter imperativo, ésta no es distinta a otras leyes. La interpretación de las leyes tributarias no puede realizarse

en base a parámetros predeterminados que creen privilegios o favoritismos respecto de uno de los sujetos de la obligación tributaria, puesto que en tal caso se estaría violando el principio de igualdad. Por el contrario, las leyes tributarias deben interpretarse conforme a su verdadero significado, tratando siempre y en todo momento de encontrar su correcta interpretación, sin importar que beneficie o perjudique al sujeto pasivo, al Fisco o a ambos. En caso de que al final de la búsqueda de la verdadera interpretación de la ley aún queden dudas, la interpretación debe hacerse conforme a la íntima convicción del intérprete, sin tomar en cuenta a quién beneficia o perjudica esa convicción.

### **CAPITULO VIII EL DERECHO SUPLETORIO**

El legislador, a través de la ley, intenta prever y regular las situaciones jurídicas que se puedan presentar en la realidad. Sin embargo, la imaginación del hombre es tan amplia y sus relaciones tan extensas, que resulta imposible predefinir todas sus actuaciones. Asimismo, Podría ocurrir que por desliz o inobservancia del legislador, la propia ley no contemple aspectos esenciales para resolver los problemas que se puedan presentar en la realidad. En estos casos, se tiene que recurrir al derecho supletorio.

Para JARACH "la interpretación del derecho tributario y el complemento de las normas y conceptos, cuando aparecen lagunas en determinadas normas del derecho positivo, debe hacerse dentro del mismo derecho tributario o del derecho público en general. Sólo cuando ello no sea posible, deben buscarse principios generales del derecho que sean aplicables a la materia, pero teniendo en cuenta la finalidad, el propósito y el significado de las normas tributarias y de las instituciones que se quieren reglar; esto es, se hará aplicación de los principios generales, pero con las limitaciones dadas por los propósitos y la naturaleza misma de la materia tributaria. En última instancia, cuando ninguno de estos procedimientos permita interpretar el significado de la norma tributaria, es posible también la aplicación supletoria del derecho privado, porque todo el derecho constituye una unidad" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.289).

Los redactores del Código Tributario Dominicano, quizás influenciados por JARACH, establecieron en el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que "cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente, en el orden 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".

De conformidad con esta disposición, cuando el Código Tributario no contenga disposiciones expresas para la solución de los casos que en la práctica puedan presentarse,

deber entonces recurrirse al derecho supletorio. El Código Tributario establece el orden de jerarquía que debe seguirse en estos casos, el cual es el siguiente:

1) Las Leyes Tributarias Análogas: Según ROSS la analogía consistiría en resolver conforme a las leyes que rigen casos semejantes o análogos, un caso no previsto por la ley en su letra ni en su espíritu. Se expresa en el aforismo que dice: "Donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.192).

Ahora bien, qué debe entenderse por leyes tributarias análogas? Cuando se preparó el Proyecto de Código Tributario Dominicano éste únicamente fue estructurado para contemplar las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias, es decir lo que es actualmente el Título I del vigente Código Tributario, sin que en ese Proyecto de Código se contemplaran normas especiales para cada tributo en particular, pues las normas especiales para cada tributo serían establecidas en leyes especiales de impuestos. Así, se pretendía establecer un Código Tributario contentivo de disposiciones generales aplicables a todos los tributos y a su vez establecer leyes especiales para contemplar las normas particulares de cada tributo. Esas leyes especiales contentivas de las normas particulares de cada tributo serían las llamadas leyes tributarias.

Sin embargo, los redactores del actual Código Tributario, utilizando como base o punto de partida el Proyecto de Código Tributario, modificaron el plan original trazado por dicho Proyecto y recopilaron en una misma ley el Código Tributario y algunas de las leyes tributarias. De esta manera, el vigente Código Tributario Dominicano se encuentra estructurado de la siguiente manera:

a) El Código Tributario, consignado en el Título I de este Código, y que comprende las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales; y,

b) Las Leyes Tributarias, consignadas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario, las cuales comprenden las disposiciones especiales para los tributos internos nacionales.

Es esta la razón por la cual el vigente Código Tributario hace referencia a las "leyes tributarias", como si se tratase de disposiciones legales distintas a las consignadas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario. Por lo tanto, debe concluirse que cuando el Código Tributario utiliza el concepto de "leyes tributarias", se está refiriendo a las disposiciones especiales relativas a cada tributo interno nacional en particular, ya sea que las mismas hayan sido contempladas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario o en otras leyes que establezcan tributos internos nacionales.

Por su parte, cuando el Código Tributario habla de leyes tributarias análogas se está refiriendo a las leyes tributarias que establecen "tributos internos nacionales", que son los tipos de tributos a los cuales se aplica el Código Tributario, de conformidad con el

artículo 1 de este Código, según se explicará más adelante al tratar el tema del ámbito de aplicación del Código Tributario.

De conformidad con el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, cuando en ese Código no existan disposiciones expresas para la solución de un caso, regirán supletoriamente las disposiciones contenidas en estas leyes tributarias análogas. Debe notarse, no obstante, que el Código Tributario no expresa "leyes análogas", sino "leyes tributarias análogas", de donde se desprende que la analogía sólo puede existir entre leyes tributarias.

Sólo en el supuesto de que el caso no encuentre solución a través de leyes tributarias análogas, es que se podrá recurrir a los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado, en este orden.

Sin embargo, en virtud del Principio de Legalidad Tributaria que establece que sólo mediante ley se pueden crear tributos (Art.37 de la Constitución) o conceder exenciones (Art.110 de la Constitución), es preciso señalar que por analogía no se pueden crear tributos ni otorgar exenciones. Por lo tanto, entendemos que el Código Tributario no debió hablar de "leyes tributarias análogas", sino de leyes tributarias que regulen materias análogas, puesto que no puede hacerse una interpretación analógica o extensiva de la ley para considerar gravados hechos no previstos por la ley ni incorporar al impuesto como sujetos pasivos a personas que no han sido contempladas por la ley tributaria.

2) Los Principios Generales y Normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado: PONT MESTRES distingue los principios de las normas, expresando lo siguiente: "Cuando los textos positivos no recogen explícitamente criterio alguno de justicia tributaria, puede entenderse que, no obstante inspiran implícitamente determinadas normas constitucionales porque siempre ha de pensarse que la Constitución de un Estado de Derecho se concibe a tenor de principios de justicia, bien que su eficacia no trasciende al plano normativo y aplicativo, al carecerse de la formulación expresa y concreta."

Agrega " Por el contrario, cuando los principios se hallan expresamente recogidos en las respectivas normas, esto es, cuando se encuentran expresamente positivizados, han de tener jurídicamente la consideración de normas a todos los efectos y con todas las consecuencias, con más motivo, si cabe, que las normas ordinarias, dado su carácter de supranormas o normas de rango superior, o, en otras palabras, el sometimiento a disciplina jurídica de la fiscalidad ha de realizarse con obligada supeditación y respeto a las directrices constitucionales" (La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional, pág.116).

Por su parte, GIULIANI afirma que "en cuanto a los principios generales del derecho, difícil es determinar su significado. Unas veces se los concibe con criterio trascendente --nociones teológicas o filosóficas--; otras, en el orden jurídico y aún en éste, ya como los

emanados de la ciencia del derecho con aplicación general en la jurisprudencia, en la doctrina, en las legislaciones o bien restringidos al ordenamiento positivo de un país". Dentro de estos principios generales del derecho GIULIANI cita la libertad del hombre y de sus derechos esenciales, el respeto a la propiedad, la igualdad ante el impuesto y las cargas públicas (Derecho Financiero, pág.82).

Finalmente, el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario prohíbe el uso de analogías y la aplicación del Derecho Supletorio para los casos de infracciones y sanciones represivas. Esto es una derivación del principio de legalidad o "Nula poena sine lege previa", que consagra que no puede existir pena o sanción sin una ley previa que la establezca. Por lo tanto, aún en caso de oscuridad o laguna de la ley tributaria, el sistema de analogía o la aplicación de principios generales no pueden ser utilizado cuando se trate de infracciones o sanciones.

## **CAPITULO IX**

### **AMBITO DE APLICACION DEL CODIGO TRIBUTARIO DOMINICANO**

Determinar el ámbito de aplicación del Código Tributario significa saber a cuáles tributos y situaciones se podrá aplicar el Código. Es decir, establecer el alcance o extensión de la norma tributaria, para así delimitar con claridad y precisión los tributos que serán regulados por el Código Tributario y aquellos que escapan de su aplicación.

En su artículo 1 el Código Tributario consagra su ámbito de aplicación, al señalar que "el presente Título I establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos".

Del análisis de este artículo 1 se deduce que el Código Tributario únicamente se podrá aplicar a los tributos "internos nacionales", excluyéndose, por tanto, todos aquellos tributos que no tengan un carácter "interno" o un carácter "nacional". Sin embargo, por un desliz de sus redactores, el Código Tributario no define ni conceptualiza lo que debe entenderse por tributo ni lo que es un tributo interno o un tributo nacional.

Ante esta situación, y como paso de extrema importancia para comprender el ámbito de aplicación del Código Tributario, habría que recurrir, necesariamente, a las disposiciones contenidas en el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, el cual establece 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 ley".



Partiendo de la base de que en la República Dominicana no existe ninguna ley tributaria análoga que defina lo que es un tributo interno nacional, y aplicando el orden consignado en el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, deber recurrirse, entonces, a los principios generales y normas del Derecho Tributario.

Para el Derecho Tributario, los tributos son las prestaciones, en dinero o en naturaleza, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que sirven para el sostenimiento de las cargas públicas y el cumplimiento de sus fines.

Con respecto a lo que es un tributo "interno" o un tributo "nacional", es preciso señalar que aunque no todos los autores clasifican los tributos de igual manera, Podría interpretarse que los tributos "internos" son aquellos que no se aplican sobre el comercio exterior, como serían los impuestos a la importación y exportación de mercancías, los cuales son administrados por la Dirección General de Aduanas. Los tributos "nacionales", por su parte, serían aquellos que se aplican en todo el territorio nacional, excluyendo, en consecuencia, los tributos municipales o arbitrios, que son administrados por los ayuntamientos y municipios de cada provincia.

En síntesis, Podría afirmarse que de acuerdo con el artículo 1 del Código Tributario, el mismo únicamente puede aplicarse a todos los tributos que tengan el carácter de "internos nacionales", tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS), el Impuesto de Patentes Comerciales e Industriales y otros.

Por argumento a contrario, el Código Tributario no se aplicaría a los impuestos sobre importación y exportación de mercancías, los cuales son administrados por la Dirección General de Aduanas, ni a los tributos municipales, que son administrados por los ayuntamientos o municipios.

No obstante, es preciso señalar que por error de sus redactores en ocasiones el Código Tributario hace referencia a la Dirección General de Aduanas y a los tributos municipales. Así, por ejemplo, en los artículos 30, 94 y 139. Estos errores en el Código Tributario tuvieron las siguientes causas:

- 1) Con Respecto a la Materia Aduanera: Los redactores del Código Tributario utilizaron como base o punto de partida un Proyecto de Código Tributario preparado en la década de 1970, en el cual se incluía dentro del ámbito de su aplicación a la materia aduanera. Este Proyecto fue en gran parte modificado por los redactores del actual Código Tributario, para excluir de su ámbito de aplicación a la materia aduanera; sin embargo, y no obstante haberse hecho la adaptación correspondiente para excluir la materia aduanera, la prontitud y desesperación de los redactores del Código Tributario no permitió una

revisión adecuada del mismo, quedando algunos rasgos o disposiciones que se refieren a esta materia.

2) Con Respecto a los Tributos Municipales: El Proyecto de Código Tributario elaborado en la década de 1970 no fue lo único que sirvió de base para preparar el actual Código Tributario. En efecto, para la configuración del Código Tributario sus redactores también utilizaron algunas leyes que contenían disposiciones relativas al cobro coactivo de la deuda tributaria, al procedimiento contencioso administrativo y otras. Muchas de las disposiciones de estas leyes fueron insertadas íntegramente en el actual Código Tributario, como si se tratase de colocar piezas de un rompecabezas, sin tomar en cuenta las variaciones y adaptaciones que había que realizar para evitar confusiones y contradicciones.

Son éstas las razones básicas por las cuales el Código Tributario en ocasiones se refiere a tributos que no pueden ser catalogados como de "internos nacionales". No obstante, debe quedar claro que el Código Tributario no se aplica a los tributos de aduanas ni a los tributos municipales, pues éstos no son tributos "internos nacionales".

## **CAPITULO X LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO**

La aplicación de toda ley debe hacerse en un momento determinado y sin violentar los derechos de las personas y su seguridad jurídica.

De conformidad con el artículo 42 de la Constitución de la República, "las leyes, después de publicadas, son obligatorias para todos los habitantes de la República, si ha transcurrido el tiempo legal para que se reputen conocidas". asimismo, el artículo 45 de la Constitución establece que "las leyes, después de promulgadas, se publican en la forma que por la ley se determine, y serán obligatorias una vez que hayan transcurrido los plazos indicados por la ley para que se reputen conocidas en cada parte del territorio nacional".

Por su parte, el artículo 1 del Código Civil establece que las leyes, salvo disposición legislativa expresa en otro sentido, se reputan conocidas en el Distrito Nacional el día siguiente al de la publicación y en cada una de las Provincias el segundo día de la publicación. La publicación de las leyes podrá hacerse en la Gaceta Oficial o en uno o más periódicos de amplia circulación en el territorio nacional.

En este sentido, Podría afirmarse como principio general que las leyes entran en vigor a partir de su publicación. No obstante, este principio sufre una excepción: cuando la propia ley establece una fecha distinta para su entrada en vigencia, caso en el cual la ley no ser obligatoria a partir de su publicación, sino a contar de la fecha señalada por la ley.

Sin embargo, es también principio general en nuestro derecho que las leyes no tienen carácter retroactivo, es decir que éstas no pueden aplicarse a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley. En nuestro sistema jurídico el principio de irretroactividad de la ley ha sido contemplado tanto en la legislación adjetiva como en la Carta Magna. En efecto, señala el artículo 2 del Código Civil que "la ley no dispone sino para el porvenir: no tiene efecto retroactivo". Por su parte, el artículo 47 de la Constitución de la República expresa que "la ley solo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjujice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior".

En razón de su carácter general, el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el artículo 47 de la Constitución, abarca todo tipo de ley, sea penal, civil, laboral, tributaria o de cualquier otra índole.

Por otra parte, ninguna ley tiene un carácter eterno, sino que la misma tiene un período de vigencia, dependiendo de la voluntad del legislador. Así, los efectos de la ley pueden cesar en los siguientes casos:

1) Por Caducidad: Los efectos de la ley cesan cuando la propia ley establece un tiempo determinado para su vigencia. Llegado ese término o fecha, la ley expira automáticamente;

2) Por Derogación: Una ley que no establece su tiempo de vigencia se considera vigente hasta que el legislador resuelva lo contrario, es decir hasta que la derogue. Esta derogación puede ser hecha de dos formas:

a) Derogación Expresa: Es cuando el legislador, a través de otra ley, deroga expresamente una ley anterior, mencionándola por su propio nombre o número y fecha;

b) Derogación T cita: Ocurre cuando el legislador aprueba una ley contraria a otra anterior, sin establecer expresamente que la ley anterior es derogada en todo o en parte.

Sobre la ley tributaria en el tiempo, parece que los redactores del Código Tributario se inspiraron en la teoría de "los hechos cumplidos", que establece que si un hecho ya ha sido constituido, cumplido, perfeccionado o extinguido bajo el amparo de una ley, la ley nueva no puede desconocer esa situación; pero que, sin embargo, si ese hecho aún no se ha cumplido, sino que se encuentra en proceso de culminación, entonces la ley nueva se le aplicar. En este sentido, la ley nueva se aplicaría a hechos generadores ocurridos con

anterioridad a la publicación de la nueva ley, siempre que esos hechos generadores no se hayan perfeccionado, es decir que se hayan iniciado pero no culminado.

Sobre este particular, Podría afirmarse que el artículo 3 del Código Tributario Dominicano, presenta tres aspectos: Leyes tributarias que derogan leyes anteriores; Leyes tributarias que establecen normas administrativas y procesales; y, Leyes que se limitan a declarar o interpretar el sentido de leyes tributarias.

### **I.- Leyes Tributarias que Derogan Leyes Anteriores.**

En la primera parte del artículo 3, el Código Tributario consagra que "la ley tributaria que deroga una anterior se aplica a los hechos generadores que no se han perfeccionado a su fecha de entrada en vigencia, ya que los mismos requieren el transcurso de un período de tiempo en el cual se produzca su finalización". De la lectura de este texto se puede deducir que cuando una ley tributaria deroga una ley anterior, suceder lo siguiente:

1) Si el hecho generador del tributo ya se había perfeccionado al momento de la entrada en vigencia de la nueva ley, se aplica la ley que fue derogada;

2) Si el hecho generador del impuesto no se había perfeccionado al momento de la entrada en vigor de la nueva ley, se aplica la ley nueva y no la ley derogada;

3) Si la ley nueva introduce cambios en los elementos esenciales de un tributo (hecho generador, base imponible, materia imponible, tasa o alícuota y sujetos del tributo) esa ley nueva no podrá aplicarse a los hechos generadores ocurridos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de esa nueva ley, sino únicamente con respecto a los hechos generadores ocurridos con posterioridad;

4) Las tasas o alícuotas establecidas en la nueva ley sólo se aplican a partir de la fecha de vigencia de esa nueva ley y no con retroactividad;

5) Las exenciones concedidas en la nueva ley sólo tendrán efecto a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, quedando gravadas las situaciones anteriores;

6) Las exenciones que sean derogadas por la nueva ley, dejarán de tener efecto a partir de la fecha de la entrada en vigor de la nueva ley, pero únicamente respecto de las exenciones futuras, pues de acuerdo con el artículo 110 de la Constitución de la República los derechos adquiridos por particulares, respecto de las exenciones, son irrevocables "por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato".

Sin embargo, es importante tomar en consideración algunos aspectos de relevancia sobre las disposiciones de este artículo 3 del Código Tributario:

1) En ningún momento el Código Tributario define lo que es el "hecho generador" del tributo, lo cual resulta de gran importancia para la correcta aplicación de la ley. Sin embargo, acudiendo a la doctrina tributaria, Podría decirse que hecho generador es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo;

2) El Código Tributario no especifica, en ninguna parte de su articulado, cuándo o de qué manera se "perfecciona" el hecho generador del impuesto, lo cual es esencial para entender con claridad las disposiciones de este artículo y poder determinar si se violenta o no el principio de la irretroactividad de las leyes, consignado en el artículo 47 de la Constitución de la República;

3) La disposición contenida en el artículo 3 sólo se refiere al caso de una ley nueva que deroga otra ley ya existente, pero no al caso de una ley nueva que no deroga ninguna, lo cual también resulta de importancia.

## **II.- Leyes Tributarias que Establecen Normas Administrativas y Procesales.**

El Código Tributario Dominicano, en el párrafo I del artículo 3, prescribe que "las leyes tributarias que establecen normas administrativas y procesales se aplican a todas las situaciones que a ellas corresponda existentes a la fecha de su entrada en vigor. Los plazos o términos de cualquier naturaleza que hubieren empezado a correr y las situaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación".

Para establecer esta disposición, los redactores del Código Tributario también tomaron en consideración el hecho de si la situación jurídica de que se trata quedó o no constituida o perfeccionada al momento de la entrada en vigencia de la nueva ley.

El párrafo I del artículo 3 consigna las siguientes reglas que deben seguirse con respecto a las leyes que establecen normas administrativas y procesales:

1) Las leyes que establecen normas administrativas y procesales son de aplicación inmediata. Es decir, que estas leyes, una vez que entren en vigor, deberán aplicarse a todas las situaciones existentes;

2) Los plazos o términos de cualquier naturaleza que hubieren empezado a correr antes de la puesta en vigencia de la nueva ley administrativa o procesal, se regirán por la ley que estaba vigente al momento de iniciarse el plazo o término;

3) Las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas al momento de la entrada en vigor de la nueva ley administrativa o procesal, se regirán por la ley que estaba vigente al momento de iniciarse esas actuaciones o diligencias.

Sobre los puntos 2) y 3) resultan atinadas las palabras de GIULIANI, al afirmar que "el acortamiento de un término --de caducidad o prescripción, por ejemplo-- no puede afectar a quien era beneficiario de él desde una fecha anterior a la nueva norma, porque la situación jurídica que le di nacimiento quedó constituida o perfeccionada precedentemente y no puede ser afectada retroactivamente, resultando inaceptable que pueda privarse de un recurso o de una acción, por una norma posterior" (Derecho Financiero, pág.108).

### **III.- Leyes que se Limiten a Declarar o Interpretar el Sentido de Leyes Tributarias.**

El Código Tributario Dominicano expresa en el Párrafo II del artículo 3, que "Las leyes que se limiten a declarar o interpretar el sentido de leyes tributarias, se entender n incorporadas a éstas para los efectos de su vigencia y aplicación, pero no afectar n en modo alguno los efectos de las resoluciones o sentencias que hayan adquirido el carácter de firmes e irrevocables".

Tal y como se indicó al tratar el tema de la interpretación de la ley tributaria, existen las llamadas leyes aclaratorias o interpretativas, que son aquellas que interpretan leyes preexistentes, es decir cuando la interpretación de una ley es hecha por el propio legislador. Esta ley interpretativa, al ser aclaratoria de una ley anterior, se entiende incorporada a la ley anterior que pretende interpretar, teniendo un efecto declarativo y no constitutivo, pues el efecto constitutivo resultaría de la primera ley. En virtud del párrafo II del artículo 3 del Código Tributario, la ley interpretativa o aclaratoria no puede afectar las resoluciones o sentencias que hayan sido dictadas al momento de su promulgación.

## **CAPITULO XI LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Aunque por un desliz de sus redactores el Código Tributario Dominicano no define ni conceptualiza lo que es la Obligación Tributaria, esta figura jurídico-tributaria es utilizada en gran parte del Código, debido a su car ter esencial en esta materia. Tal es su importancia que Podríamos afirmar que si no existiera la obligación tributaria, los tributos serían una simple figura decorativa.

### **I.- Concepto de Obligación Tributaria.**

En la doctrina tributaria se han dado muchas definiciones de Obligación Tributaria. Por considerarse de interés, se citan las siguientes:

1) De acuerdo con GIULIANI es un "vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley" (Derecho financiero, pág.352).

2) JARACH entiende que "es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley" (El Hecho Imponible, pág.73).

3) El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 18, expresa que "la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".

4) Para ROSS "la obligación tributaria reconoce por fuente a la ley y constituye un vínculo de carácter personal entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, tiene por objeto la prestación de un tributo y surge en cuanto ocurre el hecho generador de ella" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.197).

A nuestro entender, la obligación tributaria es un vínculo de carácter personal por medio de la cual una persona llamada sujeto pasivo (deudor) tiene que pagar a otra llamada sujeto activo (el Estado u otros entes públicos) las prestaciones señaladas por la ley.

La Obligación Tributaria es, por tanto, la obligación que tiene una persona de pagar el tributo debido. Constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre el Estado u otros entes públicos (sujeto activo) y la persona obligada al pago del tributo (sujeto pasivo). Es, ante todo, una obligación de dar: pagarle al Estado o sujeto activo los tributos que se deben. Dependiendo del tributo y la legislación de cada país, el pago podrá hacerse en dinero o en especie.

Según ROSS "la obligación tributaria conserva su naturaleza de vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales sobre determinados bienes" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.197).

Similar afirmación hace JARACH al señalar que la "garantía real no cambia en nada la naturaleza personal de la relación jurídica tributaria" (El Hecho Imponible, pág.187).

## **II.- Fuente de la Obligación Tributaria.**

A diferencia de lo que ocurre con las obligaciones de derecho civil, en el cual éstas pueden tener varias fuentes, como por ejemplo la ley, los contratos, los delitos y otras, la obligación tributaria sólo reconoce una fuente: la ley.

En efecto, de conformidad con el artículo 8, numeral 5, de la Constitución, que establece que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe", y de acuerdo con el Principio de Legalidad Tributaria consagrado en el artículo 37, numeral 1, de la Constitución, que atribuye al Congreso Nacional la potestad de "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión", la única fuente de la obligación tributaria es la ley.

### **III.- Caracteres de la Obligación Tributaria.**

La Obligación Tributaria reúne las siguientes características:

1) Es un Vínculo Jurídico: La obligación tributaria es de naturaleza jurídica y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento. Es, como afirma JARACH, una relación obligatoria (El Hecho Imponible, pág.47).

2) Es un Vínculo de Carácter Personal: La obligación tributaria constituye un vínculo entre personas, esto es entre un sujeto activo, que ser el Estado o ente público establecido por la ley para exigir el pago del tributo, y uno o varios sujetos pasivos, ya sean contribuyentes o responsables. Es un vínculo entre personas, aún cuando puedan existir garantías reales sobre uno o varios bienes del deudor, como mecanismo para asegurar su cumplimiento, y aún en el caso de tributos que puedan recaer sobre bienes muebles o inmuebles, pues en estos casos el sujeto pasivo de la obligación también es una persona, ya sea su propietario, inquilino, detentador o usufructuario.

3) Es una Prestación Jurídica Patrimonial: La obligación tributaria consiste en una obligación de dar una parte del patrimonio del deudor, ya sea en dinero o en especie. Por lo tanto, las obligaciones conocidas en el derecho civil como de hacer o no hacer, no constituyen obligaciones tributarias sustanciales, sino deberes formales que contribuyen al mejor cumplimiento de la obligación de dar o pagar el tributo.

4) Es una Obligación de Derecho Público: La obligación tributaria es una relación de derecho y no de poder, regulada por normas jurídicas. Tiene una finalidad pública, cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado u otros entes públicos.

### **IV.- Nacimiento de la Obligación Tributaria.**

El Código Tributario Dominicano no dice cuando nace la obligación tributaria, a diferencia del antiguo Proyecto de Código Tributario que en su artículo 20 establecía que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador, expresando que "el hecho generador de la obligación tributaria lo constituye la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo, el cual da origen al nacimiento de la obligación".



Existen autores, sobre todo europeos, que consideran que la obligación tributaria no nace al momento de producirse el presupuesto de hecho consagrado en la ley, sino al momento de efectuarse el acto de determinación, atribuyéndole a éste un carácter constitutivo y no declarativo de la obligación. Sobre este particular, MYRBACH-RHEINFELD (citado por GIULIANI, Derecho Financiero, pág.357) considera que "el acto administrativo llamado orden de pago, es el que individualiza una situación general e impersonal, determinando el nacimiento de la deuda tributaria; en su concepto, encarándose una relación jurídica personal sólo puede existir desde que una prestación determinada en su especie y en su quantum, es puesta a cargo de una persona determinada".

Los partidarios de que el acto de determinación es la figura que hace nacer la obligación tributaria, también sostienen su tesis en la idea de que en muchas legislaciones el sujeto pasivo no puede pagar voluntariamente su deuda tributaria, antes de que la Administración Tributaria determine el impuesto que debe pagarse.

Otros autores, por su parte, consideran que la obligación tributaria nace, simple y llanamente, al producirse el presupuesto de hecho establecido por la ley, sin necesidad de que la misma sea determinada, atribuyéndole al acto de determinación un carácter declarativo y no constitutivo. Dentro de los sostenedores de esta tesis se encuentra GIULIANI, quien afirma que "si el deber jurídico-tributario nace, y así lo reconocen, con la realización del presupuesto del tributo fijado por ley, es tal circunstancia la determinante de la sujeción del contribuyente a satisfacer la obligación, tanto más en sistemas, como el nuestro, que no exigen la determinación administrativa previa al pago; la liquidación se limita a declarar que la persona está incluida en la categoría legal, pero no es el acto creador del vínculo". Añade que, "por tanto, la obligación tributaria o si se prefiere, la deuda tributaria, nace al producirse la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen y a la cual se designa, genéricamente, como el presupuesto del tributo" (Derecho Financiero, pág.357).

ATALIBA, a su vez, entiende que "el vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible" (Hipótesis de la Incidencia Tributaria, pág.70). JARACH, igualmente, entiende que la obligación tributaria nace en cuanto se realiza el hecho imponible, afirmando que "la obligación y el crédito nacen simultáneamente, no siendo sino dos facetas de la misma relación jurídica tributaria, siendo su nacimiento necesariamente ubicado en el momento en que los supuestos definidos abstractamente en la ley se producen en la realidad" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág. 234 y siguientes).

A nuestro entender la obligación tributaria nace desde el momento mismo en que se materializa el presupuesto de hecho señalado por la ley, es decir con la ocurrencia del hecho generador o hecho imponible. En efecto, la obligación tributaria nace cuando se produce el presupuesto de hecho, siendo la determinación un acto declarativo de la ocurrencia de esa obligación. En este sentido, Podría afirmarse que la obligación tributaria o

deuda tributaria se origina con la materialización del presupuesto de hecho establecido por la ley, pero que esta obligación o deuda sólo puede ser exigida a partir de su determinación.

## **V.- Los Sujetos de la Obligación Tributaria.**

En virtud de que la Obligación Tributaria es un vínculo de carácter personal por medio del cual una persona (contribuyente o responsable) está obligada a pagarle a otra (el Estado u otros entes públicos) los tributos debidos, de este vínculo o relación jurídica surgen dos sujetos de la Obligación Tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

### **1) El Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.**

Aunque el Código Tributario Dominicano no define lo que es el sujeto activo de la obligación tributaria, Podría afirmarse que es la figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. Como afirma JARACH "es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deber ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos" (El Hecho Imponible, pág.65).

Normalmente la figura de sujeto activo recae sobre el Estado. Sin embargo, la ley puede atribuirle la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos, como los Ayuntamientos, por ejemplo. No obstante, y debido al Principio de Legalidad Tributaria, sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

En razón de que el crédito tributario que posee el sujeto activo en contra del sujeto pasivo (contribuyente o responsable) le es atribuido en virtud de la ley y no mediante un contrato entre las partes, el sujeto activo no disfruta de la facultad de poder disponer libremente de ese crédito y en consecuencia no podrá transferirlo o condonarlo, excepto si la ley lo permite.

### **2) Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria.**

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable, según lo establece el artículo 4 del Código Tributario. Sin embargo, y en razón de la importancia que revisten los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es preferible dedicar un capítulo completo a este tema.

## CAPITULO XII

### LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En su artículo 4 el Código Tributario Dominicano establece que "sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable". Añade en su Párrafo I que "la condición de sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el Derecho Tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones". Finalmente, en su Párrafo II expresa que "la capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de ésta".

El contenido del artículo 4 del Código Tributario conlleva a tratar este tema en los siguientes aspectos: Definición de Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria; La Capacidad Jurídica Tributaria; y, Los Distintos Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria.

#### **I.- Definición de Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.**

De conformidad con el artículo 4 del Código Tributario, "sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable". En este sentido, Podría afirmarse que sujeto pasivo de la obligación tributaria es toda persona física o moral que debe cumplir con la obligación de pagar el tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Los conceptos de contribuyente y de responsable serán estudiados más adelante.

Para GIULIANI sujeto pasivo de la obligación tributaria "es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero" (Derecho Financiero, pág.366). JARACH, por su parte, define los sujetos pasivos como "aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.193).

Dispone el artículo 10 del Código Tributario que "son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador". Aún cuando el Código Tributario no define lo que es el "hecho generador", Podría afirmarse que es todo acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo. En consecuencia, todo contribuyente respecto del cual se verifique el hecho generador de la obligación tributaria, debe cumplir con el pago del tributo.

Contribuyente es, de acuerdo con el artículo 5 del Código Tributario, "aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria" o, como indica JARACH, "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles,

que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.194).

Sin embargo, esto no significa que el único que debe cumplir con la obligación tributaria es el contribuyente respecto del cual se verifica el hecho generador, pues de acuerdo con el artículo 4 del mismo Código los sujetos pasivos de la obligación tributaria (quienes están obligados a cumplirla) pueden ser los contribuyentes o los responsables.

De este modo, existen casos en los cuales la propia ley tributaria pone a cargo de otra persona, llamada Responsable, la obligación de cumplir con la obligación tributaria que le corresponde a otro, llamado Contribuyente. El caso más conocido de un Responsable lo constituye el Agente de Retención del impuesto. Mediante el sistema de Retención o Percepción, el Agente de Retención le descuenta al Contribuyente los impuestos que este último debe pagar, para posteriormente entregarlos a la Administración Tributaria, constituyéndose el Responsable, de esta manera, en la persona obligada al cumplimiento oportuno de la Obligación Tributaria.

De acuerdo con JARACH, "el contribuyente es tal tanto en el caso en que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto. Por el contrario, los demás sujetos pasivos son tales sólo en virtud de una expresa disposición legal" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.195).

## **II.- La Capacidad Jurídica Tributaria.**

No debe confundirse la Capacidad Contributiva con la Capacidad Tributaria. En efecto, mientras la primera tiene un carácter económico y jurídico y se refiere a la capacidad económica que tiene una persona para contribuir con las cargas del Estado mediante la prestación de los tributos (Art.9, literal e de la Constitución), la capacidad tributaria tiene un carácter estrictamente jurídico y se refiere a la capacidad que tiene una persona o entidad de ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

El Derecho Tributario tiene autonomía propia, creando sus propias normas, aún cuando fuesen distintas o contrarias a las disposiciones de otros derechos. Es en razón de esta autonomía que el Derecho Tributario puede considerar como sujetos de derechos y obligaciones a personas y entidades que el Derecho Civil o Comercial, por ejemplo, no les atribuyen la personalidad jurídica o simplemente se las limitan. Como afirma GIULIANI, "algunos entes desprovistos de personalidad por el derecho privado pueden ser sujetos de obligaciones tributarias. La realidad es que por la autonomía del derecho financiero, éste es libre de aceptar o no a dichos sujetos" (Derecho Financiero, pág.368).

En consecuencia, el Derecho Tributario puede atribuir capacidad tributaria a una persona o entidad que el derecho privado le niegue la personalidad o capacidad jurídica. JARACH,

por ejemplo, entiende que en el Derecho Tributario "no es necesario que el sujeto posea la personería jurídica" y que "se puede desatender la personería de una sociedad comercial para atribuir el hecho imponible al accionista, en cuanto la sociedad comercial no sea efectivamente una entidad con vida económica propia, sino una creación ficticia sin otra función que la de distraer la atribución del hecho imponible al verdadero contribuyente", afirmando que "es contribuyente el sujeto que, provisto o no de personería jurídica, es el titular de hecho, si no de derecho, de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles" (El Hecho Imponible, págs.190 y 194). Naturalmente, atribuir o no la capacidad tributaria a un determinado sujeto depender de la legislación de cada país.

A los fines estrictamente tributarios, el Código Tributario Dominicano se aparta totalmente de la concepción de capacidad jurídica señalada en el Código Civil. En efecto, en el párrafo I de su artículo 4 el Código Tributario establece que "la condición de sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones"; y agrega, en su Párrafo II, que "la capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de ésta".

Como se dijo antes, atribuir capacidad tributaria a determinadas personas y entidades depender de la legislación de cada país. Sin embargo, el Derecho Tributario comúnmente atribuye la capacidad tributaria a personas y entidades que el derecho privado no le atribuye capacidad civil, como sería, por ejemplo, considerar como sujetos de derechos y obligaciones tributarias a los menores de edad, enajenados, sociedades de hecho, sucesiones indivisas y otros entes a los cuales el Derecho Civil les limita el ejercicio de sus derechos y la capacidad para obligarse.

Basta, por lo tanto, que el Derecho Tributario le atribuya a una persona o entidad la calidad de sujeto de derechos y obligaciones, para que a los fines tributarios pueda ser considerada como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

### **III.- Los Distintos Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria.**

De conformidad con el artículo 4 del Código Tributario, "sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable". En consecuencia, para el Código Tributario existen dos tipos distintos de sujetos pasivos de la obligación tributaria: Contribuyente y Responsable.

1) Contribuyente: Según lo define el artículo 5 del Código Tributario, contribuyente "es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Aunque el Código Tributario no lo define, se ha indicado que hecho generador de la obligación tributaria es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo. El

Contribuyente, por tanto, es deudor de la Administración Tributaria por una deuda propia, por haberse verificado en su propia persona el hecho generador de la obligación tributaria. Como afirma JARACH, el contribuyente "es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio" (El Hecho Imponible, pág.168), es decir "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.194).

Cuando el hecho generador de la obligación tributaria se verifica respecto de una persona, esa persona pasa a ser deudora del sujeto activo (Estado o ente público) por los tributos que fueron originados como consecuencia de haberse verificado en su propia persona el hecho generador. Esa persona, por tanto, es deudora a título personal, es decir por una deuda propia.

Sin embargo, se da el caso en el cual una persona pasa a ser Contribuyente por un hecho generador que se verificó en otra persona: es el caso del Contribuyente por sucesión. La sucesión, de acuerdo con CAPITANT, es "la transmisión a una o más personas vivas del patrimonio dejado por otra fallecida" (Vocabulario Jurídico, pág.529) y "se abren por la muerte de aquel de quien se derivan" (Código Civil, art.718). Por efecto de la sucesión, una persona adquiere los derechos y obligaciones del fallecido.

Cuando una persona fallece dejando una deuda tributaria, los sucesores del fallecido que aceptan la sucesión, pasan a ser inmediatamente deudores del sujeto activo por las deudas tributarias dejadas por el de cuius, ya que los sucesores adquieren los derechos y obligaciones dejados por el sucesor, siendo personalmente responsables del pago de esas deudas. Es así como el Código Tributario señala en el párrafo del artículo 5 que "las obligaciones y derechos del contribuyente fallecido serán cumplidas o ejercidos, en su caso, por los herederos sucesores y legatarios, sin perjuicio del derecho a la aceptación de herencia a beneficio de inventario".

Cuando sólo existe un heredero o legatario, es jurídico afirmar que ese heredero o legatario está obligado a cumplir con la totalidad de la deuda tributaria de su causante. Pero, ¿qué sucede cuando son varios los herederos o legatarios? En virtud de que el Código Tributario no consagra ninguna disposición sobre este particular, habría que recurrir al Derecho Supletorio (artículo 3, párrafo III, del Código Tributario) para afirmar que en estos casos cada uno de los herederos o legatarios debe contribuir al pago de la deuda tributaria en proporción a la herencia o legado que cada uno recibe, en aplicación del principio general adoptado por el artículo 871 del Código Civil, que prescribe que "los coherederos contribuirán entre sí al pago de las deudas y cargas de la sucesión, cada uno en proporción de lo que recibe en ella", sin que pueda aplicarse en este caso la figura de la solidaridad, ya que ni el Código Civil ni el Código Tributario la han contemplado.

Es preciso notar, asimismo, que el artículo 5 del Código Tributario no hace ningún tipo de distinción entre los diferentes tipos de herederos y legatarios que existen en el derecho privado.

En otro sentido, Podría ocurrir que mediante un contrato celebrado entre particulares una de las partes contratantes se obligue y comprometa a cumplir con las obligaciones tributarias que le corresponden a la otra parte, como por ejemplo cuando en un contrato de servicio profesional se establece que los honorarios pagados por el cliente serán "libres de impuestos", quedando a cargo del cliente cualquier tipo de tributos. Ante esta situación, cabe preguntarse: qué efecto jurídico tributario tiene este acuerdo?

En virtud del carácter estrictamente legal de la obligación tributaria, encontrando su única fuente en la ley y no en convenciones entre particulares, la calidad de contribuyente es otorgada exclusivamente por la ley, fijando ésta quién es el contribuyente (deudor), y sin que posteriormente la Administración Tributaria o los particulares puedan afectar esta condición. En consecuencia, la calidad de deudor de la obligación tributaria, al tener un carácter legal, es intransferible, no pudiendo traspasarse a otra persona la calidad de deudor tributario. No obstante, entendemos la validez de este tipo de contratos, pero únicamente para regir las relaciones jurídicas entre los contratantes y sin que el mismo pueda oponerse al Fisco.

Finalmente debe indicarse que el Título I del Código Tributario, al contemplar únicamente las normas de carácter general, no señala específicamente quién es el contribuyente de cada tributo, pues ésta es una atribución exclusiva de cada ley tributaria. Es importante señalar, asimismo, que la figura del sujeto pasivo es un aspecto esencial e imprescindible para que pueda existir la obligación tributaria, de donde no se concibe ningún tributo sin la existencia del sujeto pasivo.

2) Responsable: Podría decirse que Responsable de la obligación tributaria es un tercero que se encuentra obligado a cumplir con la obligación tributaria que ha surgido en otra persona, como consecuencia de haberse verificado en esa persona el hecho generador de la obligación tributaria. En otras palabras, el Responsable es la persona que en determinados casos y circunstancias se encuentra en la obligación de pagar los tributos que deberían ser pagados por el Contribuyente.

Para GIULIANI, responsables son "todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación". Expresa este autor que "la ley, con el propósito de asegurar la normal y tempestiva recaudación de los tributos, dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas, distinta del deudor de ella, que sumándose o reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos" (Derecho Financiero, págs.403 y 404).

Suele decirse que el Responsable es deudor del Fisco por una deuda ajena; sin embargo, esta definición es frecuentemente rebatida en la doctrina, por entenderse que la ley considera al Responsable como un verdadero deudor y no como un deudor que paga a nombre de otro.

En la figura del Responsable no se verifica el hecho generador de la obligación tributaria; sin embargo, el Responsable debe cumplir con la obligación tributaria causada por otra persona. El Responsable es, por lo tanto, deudor de la Administración Tributaria por una deuda originada por un tercero y en la cual el Responsable no tuvo ningún tipo de participación directa.

Lo anterior no quiere decir, sin embargo, que es el Responsable quien tiene que soportar la carga del tributo. Por el contrario, quien realmente soporta la carga del tributo es el Contribuyente y la figura del Responsable únicamente viene a servir como una especie de intermediario entre el Contribuyente y la Administración Tributaria, teniendo el Responsable derecho a deducirle o cobrarle al Contribuyente los tributos que tuvo que pagar.

El objetivo esencial que ha tenido la ley al crear la figura del Responsable, es el de establecer un mecanismo que contribuya al mejor cumplimiento de la obligación tributaria, principalmente a través de una reducción en el número de los sujetos pasivos. Como bien afirma GIULIANI: "la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica, de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor. Las causas o motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples: representación legal o voluntaria, ejercicio de una función o cargo público, relación laboral, sucesión a título particular, etc., pero siempre sobre la base de cierta vinculación" (Derecho Financiero, pág.407).

De conformidad con el artículo 6 del Código Tributario "responsable de la obligación tributaria es quien sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste, por disposición expresa de este Código, de la Ley Tributaria, del Reglamento o de la norma de la Administración Tributaria".

Pero, surge la siguiente interrogante: "Es completamente legal este artículo 6 del Código Tributario Dominicano, al señalar que el carácter de responsable puede ser atribuido no sólo por la ley, sino también por un reglamento o por una norma de la Administración Tributaria?"

Según GIULIANI (Derecho Financiero, págs.403 y 405) "el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo ésta puede crear obligaciones", amparándose para ello en el artículo 19 de la Constitución argentina, que consagra el principio de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y en una decisión del Tribunal Fiscal de La Plata, que falló diciendo que "la Dirección de Rentas carece de facultades para asignar el carácter



de agente de retención, toda vez que ello es materia exclusiva del Código Fiscal o de leyes especiales" (Fallo de 5/2/62, "Bianchi y Darricau", en "La Ley", 107-2; "J.A.", 1962-IV-571).

Sobre este particular JARACH considera que "mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, contribuyente, porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del hecho imponible, los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina", agregando que "el criterio de atribución del hecho imponible a este otro sujeto (refiriéndose al responsable) debe ser siempre indicado explícitamente en la ley positiva" y que "se trata en general de una relación con el contribuyente, relación que, sin embargo, no causaría por sí misma ninguna responsabilidad del sujeto por la deuda del contribuyente, si la ley tributaria no lo mandara" (El Hecho Imponible, págs.178 y 184).

A nuestro entender, y de acuerdo al sistema jurídico dominicano, el artículo 6 del Código Tributario contiene aspectos que se contradicen con la Constitución de la República, al permitir que un reglamento o norma de la Administración Tributaria pueda crear sujetos pasivos responsables del pago del tributo. Entendemos esto por las siguientes razones:

a) Una norma de esta naturaleza es contraria al carácter estrictamente legal de la obligación tributaria, permitiendo que por disposición administrativa se puedan crear sujetos pasivos de la obligación tributaria.

b) Es contraria al artículo 8, numeral 5, de la Constitución dominicana, que establece que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe". En consecuencia, ni un reglamento ni una norma de la Administración Tributaria pueden obligar a una persona a ser responsable del pago de un tributo cuyo hecho generador se verificó en otra persona.

c) Es contraria al artículo 37, numeral 1, de la Constitución dominicana, que establece como una atribución exclusiva del Congreso Nacional establecer los impuestos o contribuciones generales y "determinar el modo de su recaudación".

d) Esta norma es contraria al artículo 4 de la Constitución dominicana, que prescribe que los encargados de los poderes del Estado "no pueden delegar sus atribuciones". Por lo tanto, si sólo el Congreso Nacional puede dictar leyes y sólo la ley puede obligar a las personas y determinar el modo de recaudación de los tributos, el Congreso Nacional carece de facultad para otorgarle al Poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria la potestad discrecional de crear sujetos pasivos responsables.

#### **IV.- Los Responsables y La Solidaridad Entre Deudores.**

De conformidad con el artículo 1200 del Código Civil, "hay solidaridad por parte de los deudores, cuando están obligados a una misma cosa, de manera que cada uno de ellos pueda ser requerido por la totalidad, y que el pago hecho por uno, libre a los otros respecto del acreedor".

En materia tributaria es frecuente que cuando dos o más personas, sean físicas y/o morales, se encuentran obligadas por una misma deuda tributaria, la ley establezca la solidaridad de la deuda, con la finalidad de que el Fisco tenga la facultad de exigir la totalidad del pago a cualquiera de ellas.

En derecho tributario la solidaridad no se presume y sólo resulta de una disposición expresa de la ley. Por lo tanto, cuando la solidaridad no ha sido prevista por la ley, indicando ésta de manera específica los casos en que existe solidaridad, el Fisco no puede presumirla ni aplicarla.

Con respecto a la solidaridad, en las Normas Generales del Código Tributario, entendiéndose por éstas las disposiciones establecidas en el Título I de este Código, y por ende de aplicación general, se consignan dos clases de Responsables de la obligación tributaria:

##### **1) Responsables Solidarios con el Contribuyente.**

El Código Tributario establece casos en los cuales la figura del Responsable de la Obligación Tributaria es, conjuntamente con el Contribuyente, solidario de su cumplimiento. Es decir, que la Administración Tributaria puede exigirle indistintamente al Contribuyente o al Responsable el cumplimiento de la obligación de pago del tributo. Estos casos son los siguientes:

##### **A) Responsables a Título de Representantes Legales o Convencionales:**

a) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y, en general, los representantes legales (Art.11, letra a).

b) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida (Art.11, letra b).

c) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos y empresas que carecen de personalidad jurídica, incluso las sucesiones indivisas (Art.11, letra c).

d) Los mandatarios con administración de bienes (Art.11, letra d).

e) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, concursos, y sociedades en liquidación (Art.11, letra e).

f) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación (Art.11, letra f).

g) Las personas y funcionarios que por disposición de la ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación (Art.11, letra g)

### **B) Responsables como Adquirientes de Bienes:**

a) La persona jurídica o entidad que resulte de la fusión, transformación o incorporación de otra persona jurídica o entidad, por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto (Art.11, letra j).

b) El literal k) del artículo 11 del Código Tributario, señala que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, "en la proporción correspondiente, los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas. Cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquiriente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

b.1) Tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquiriente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla.

b.2) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse.

b.3) La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirientes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación".

**C) Responsables a Título de Agentes de Retención o Percepción:**

De conformidad con el artículo 8 del Código Tributario, los agentes de retención o percepción son "las personas o entidades designadas por este Código, por el Reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar en la fuente que lo origina, la retención o la percepción del tributo correspondiente".

Así, cuando a una persona física o moral se le designa como agente de retención o percepción respecto de un determinado contribuyente, ese agente de retención o percepción debe retenerle al contribuyente los tributos que éste tendría que pagar y posteriormente proceder a pagarlo a la Administración Tributaria.

El caso más común de agente de retención o percepción es el del patrono respecto de los impuestos que tiene que pagar el empleado por el salario que recibe. Cuando el patrono le paga su salario al empleado, le descuenta el impuesto que tenía que pagar ese empleado y posteriormente procede a pagarlo a la Administración Tributaria.

Aunque el artículo 309 del Código Tributario se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, no siendo por tanto una norma general, y ser estudiado en su oportunidad, conviene transcribir este artículo como forma de entender mejor la figura del agente de retención.

Establece este artículo 309 que "las entidades públicas, los comerciantes, las sociedades comerciales, las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales, los profesionales, comisionistas, consignatarios y rematistas, deberán actuar como agente de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a personas naturales y sucesiones indivisas, así como a otros entes no exentos del gravamen, excepto a las personas jurídicas legalmente constituidas, importes por los conceptos y en las formas que establezca el Reglamento. Esta retención tendrá carácter de pago a cuenta o de pago definitivo, según el caso, y proceder cuando se trate de sujetos residentes, establecidos o domiciliados en el país".

En su Párrafo I este artículo 309 del Código Tributario señala que "la retención dispuesta en este artículo se hará en los porcentajes de la renta bruta que a continuación se indica:

20% sobre las sumas pagadas o acreditadas en cuenta en concepto de alquiler o arrendamiento de cualquier tipo de bienes muebles e inmuebles;

10% sobre los honorarios, comisiones y remuneración por la prestación de servicios en general no ejecutada en relación de dependencia;

15% sobre premios mayores de la Lotería Nacional;

2% sobre el valor de transferencia de títulos y propiedades mobiliarias e inmuebles, por actos "inter vivos", y

10% para cualquier otro tipo de renta no contemplado expresamente en estas disposiciones.

Los dividendos y los intereses bancarios quedan excluidos de las retenciones previstas en este artículo; sin perjuicio de lo establecido en el artículo 308 de este Código.

Párrafo II.- Las personas físicas y las sucesiones indivisas solo serán responsables de actuar como agentes de retención en los pagos que realicen por causa de su actividad comercial o profesional.

Párrafo III.- Cuando la retención prevista en este artículo tenga carácter de pago a cuenta, sólo se aplicará a la cantidad pagada o acreditada que sobrepase, en el mes respectivo, la duodécima parte de la exención contributiva anual".

Por otra parte y de acuerdo a lo establecido por el artículo 9 del Código Tributario, "los agentes de retención deben entregar a los contribuyentes por cuya cuenta pagan el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indique este Código, los Reglamentos o las normas de la Administración Tributaria". Podría darse el caso, sin embargo, en el cual el agente de retención o percepción, aún cuando estaba obligado a retener el impuesto, simplemente no haya procedido a realizar esta retención o haya retenido menos cantidad de la que realmente tenía que retener. Para este caso, señala el literal h) del artículo 11 del Código Tributario, que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, "el agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamento, las normas y prácticas tributarias".

Por su parte, el artículo 313 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, prescribe que "en los casos en que se disponga el pago del impuesto por vía de retención, el hecho de que no existiere el Agente de Retención, o de que éste no efectuare la retención debida, no eximirá a los contribuyentes de la obligación de pagar el impuesto. De no haberse efectuado la retención, son deudores solidarios de este impuesto el contribuyente y el Agente de Retención. Sin embargo, en el caso de que el Agente de Retención haya efectuado la retención correctamente, será éste el único responsable del pago del impuesto retenido ante la Administración".

Podría ocurrir, igualmente, que el agente de retención o percepción haya procedido a retenerle al contribuyentes sumas que en realidad no debieron ser retenidas. Asimismo, Podría ocurrir que el agente de retención o percepción haya procedido a retenerle al contribuyente sumas superiores o en exceso. En estos casos, y de conformidad con el Párrafo del artículo 8 del Código Tributario, el agente de retención o percepción debe responder ante el contribuyente "por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso".

#### **D) Otros Responsables Solidarios:**

De conformidad con el literal i) del artículo 11 del Código Tributario, son solidariamente responsables de la obligación tributaria "los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa".

En consecuencia, cuando la culpa o negligencia de un tercero le facilite a un Contribuyente o Responsable la evasión del tributo que debe pagar, ese tercero se hace automática y conjuntamente con el evasor, deudor solidario de la obligación tributaria evadida y deber responder de esa evasión como si se tratase de una deuda propia.

#### **2) Responsables No Solidarios con el Contribuyente.**

Se ha expresado que de conformidad con el artículo 6 del Código Tributario, "responsable de la obligación tributaria es quien sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste, por disposición expresa de este Código, de la Ley Tributaria, del Reglamento o de la norma de la Administración Tributaria".

Como es sabido, en la figura del Responsable no se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, sino que, por el contrario, el Responsable es la persona que tiene el compromiso jurídico de cumplir con la obligación tributaria que le corresponde a un determinado contribuyente; es decir, el Responsable debe cumplir con la obligación tributaria causada por otra persona. El Responsable es, por tanto, deudor por una deuda originada por un tercero y en la cual el Responsable no tuvo ningún tipo de participación directa.

Siendo el deber fundamental del Responsable pagar los tributos debidos por otra persona, su obligación esencial consistir en retenerle al Contribuyente los tributos que éste tendría que pagar, para posteriormente acudir a la Administración Tributaria a pagarlos.

Cuando el Responsable no cumple con su obligación de retenerle al Contribuyente los impuestos que éste debe pagar, se forma un vínculo de solidaridad entre el Responsable y el Contribuyente, siendo ambos solidariamente responsables frente a la Administración Tributaria, por los tributos que no fueron retenidos y pagados.

Sin embargo, Podría darse el caso en el cual el Responsable de la obligación tributaria real y efectivamente le haya efectuado al Contribuyente la retención de los impuestos, pero que, no obstante haberlos retenidos, no pague el importe de los mismos a la Administración Tributaria. Para estos casos, el Párrafo del artículo 8 del Código Tributario consagra que cuando el agente de retención o percepción haya efectuado la retención o percepción, él es "el único obligado al pago de la suma retenida y percibida".

En consecuencia, cuando el Responsable real y efectivamente le haya efectuado al Contribuyente la retención de los tributos que éste tiene que pagar, el Contribuyente se libera inmediatamente de sus obligaciones frente a la Administración Tributaria, ya que el Contribuyente cumplió con su obligación desde el momento mismo en que el agente de retención o percepción le retuvo los impuestos a pagar. En este sentido, Podría afirmarse que una vez que el Responsable ha efectuado la retención de los tributos del Contribuyente, el Responsable es el único que se encuentra obligado frente a la Administración Tributaria, destruyéndose automáticamente cualquier vínculo de solidaridad entre el Contribuyente y el Responsable.

Podría darse el caso, a su vez, en el cual el Responsable de la obligación tributaria únicamente le haya retenido al Contribuyente una parte de los tributos que en realidad debió retenerle. Ante tal situación, entendemos que el Responsable es la única persona que debe responder ante la Administración Tributaria por las sumas realmente retenidas, pero que tanto el Contribuyente como el Responsable deben responder solidariamente ante la Administración Tributaria, por aquellas sumas que el Responsable no le retuvo al Contribuyente.

#### **V.- Deberes y Obligaciones de los Sujetos Pasivos.**

Señala la primera parte del artículo 7 del Código Tributario que "los contribuyentes y los responsables están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los deberes formales establecidos en este Código o en normas especiales".

Es importante aclarar, no obstante, que aunque este artículo 7 habla de "obligaciones tributarias", lo correcto es hablar de "obligación tributaria", pues para el Derecho Tributario sólo existe una obligación sustantiva, que es la de pagar (dar) el tributo debido. Las obligaciones de hacer o no hacer del Derecho Civil, constituyen en el Derecho Tributario los llamados deberes formales. En tanto la Obligación Tributaria consiste en el pago de los tributos debidos, los deberes formales son un conjunto de requisitos y formalidades puestas a cargo de ciertas personas y que ayudan al cumplimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo con el Código Tributario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea Contribuyente o Responsable, se encuentra en la obligación de cumplir eficientemente

con la obligación tributaria, es decir con pagar el tributo debido en el plazo establecido por la ley. Por su parte, tanto el Contribuyente, el Responsable y algunos terceros, deben cumplir con los deberes formales que les corresponden. Si bien muchos deberes formales aparecen de manera dispersa en el Código Tributario, éstos se encuentran establecidos principalmente en el artículo 50 del mismo.

Aunque el estudio de los deberes formales corresponde al campo del Derecho Tributario Administrativo, que ser estudiado más adelante, conviene transcribir el artículo 50 del Código Tributario, para desde ahora ir teniendo una idea más clara sobre este asunto.

Dispone el artículo 50 del Código Tributario, que "los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación:

a) Llevar los registros y los libros obligatorios de contabilidad y los adicionales o especiales que se les requiera.

Las anotaciones en los libros de contabilidad deben hacerse generalmente a medida que se desarrollen las operaciones. Estos libros deben ser llenados en lengua castellana.

b) Ajustar sus sistemas de contabilidad y de confección y evaluación de inventarios a prácticas contables establecidas en las leyes, reglamentos y normas generales dictadas al efecto, y reflejar en clara y verazmente el real movimiento y resultado de las operaciones y el valor de los bienes inventariados.

Los métodos de contabilidad y de evaluación serán los establecidos por las leyes tributarias.

Estos métodos no podrán ser cambiados sin la expresa autorización de la Administración Tributaria la cual, excepcionalmente y por solicitud motivada, cuando el solicitante demuestre que el método establecido por la ley no sea idóneo para la empresa de que se trata, podrá autorizar por escrito el nuevo método siempre y cuando no distorsione la base imponible de los tributos y no ofrezca dificultades para la fiscalización. La autorización deberá precisar la fecha a partir de la cual puede aplicarse el nuevo método.

c) Inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes y los registros especiales pertinentes, a los que aportar los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones, debiendo acreditar esta inscripción para la realización de todos los actos señalados por la ley, reglamentos o normas administrativas.

d) Comunicar a la Administración Tributaria, sin perjuicio de acudir también a otras autoridades competentes, permisos previos de instalación o de habilitación de locales e



informar a aquella de la iniciación de actividades susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Esta información deber hacerse dentro de los dos meses siguientes a la iniciación de sus actividades y de (lo correcto es decir "debe") contener todas las informaciones requeridas para la inscripción en el Registro Nacional de Contribuyentes y en todos los demás en que deba inscribirse el informante.

e) Comunicar los cambios de domicilio, así como cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria, dentro de los diez (10) días posteriores a la fecha en que se realicen estos cambios.

El contribuyente que decida poner fin a su negocio por venta, liquidación, permuta o cualquier otra causa, deber comunicarlo a la Administración Tributaria en un plazo de sesenta (60) días para lograr la autorización pertinente al efecto.

Las empresas en liquidación, mientras no efectúen la liquidación final y el pago del impuesto causado si lo hubiese, estar n sujetas a las disposiciones de este Código, a las leyes tributarias correspondiente y a los reglamentos para su aplicación.

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

En los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de éstos no exime de la obligación de presentarla.

La Administración Tributaria podrá discrecionalmente, a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por sesenta (60) días el plazo para la presentación de declaraciones, siempre que existan razones fundadas para ello. La negativa de la Administración a conceder prórroga no es susceptible de recurso alguno.

En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo, la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 de este Código.

g) Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida, bajo los apercibimientos que correspondan.

h) Conservar en forma ordenada, por un período de diez (10) años, los libros de contabilidad, libros y registros especiales, antecedentes, recibos o comprobantes de pago, o cualquier documento referido a las operaciones y actividades del contribuyente.

i) Facilitar a los funcionarios fiscalizadores, las inspecciones verificaciones en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, depósitos fiscales, puertos, aeropuertos, naves, aeronaves, furgones o contenedores, vehículos y otros medios de transporte.

j) Presentar o exhibir a la Administración Tributaria, las declaraciones, informes, documentos, formularios, facturas, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, recibos, listas de precios, etc., relacionados con hechos generadores de obligaciones, y en general, dar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

k) Los industriales, importadores, distribuidores y comerciantes mayoristas deberán emitir facturas por las transferencias que efectúen. Previo a su uso, los talonarios de facturas deben ser controlados por la Administración Tributaria de acuerdo con las normas que ella imparta.

l) Los agentes de retención deberán presentar anualmente a la Administración Tributaria, en la forma y fecha que ésta disponga, una declaración jurada de las retenciones operadas.

m) Las personas que giren o acrediten dinero a acreedores del exterior deberán informar respecto de dichas sumas".

Por otra parte, el artículo 51 del Código Tributario, señala quiénes son las personas que deben cumplir con los deberes formales. En efecto, este artículo establece que los deberes formales deben ser cumplidos:

1) En el caso de personas naturales, personalmente o por representantes legales o mandatarios;

2) En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales;

3) En el caso de entidades o colectividades que no tengan personalidad jurídica, por las personas que administren los bienes y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad; y,

4) En el caso de sociedades conyugales, núcleos familiares, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, ejecutores testamentarios fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y, en su defecto, por cualquiera de los interesados.

Podría darse el caso, no obstante, que una persona o empresa se encuentre exenta del pago de los tributos correspondientes, ya sea al amparo de una disposición legal o mediante un

contrato aprobado por el Congreso Nacional, de conformidad con las disposiciones del artículo 110 de la Constitución.

En razón de que las exenciones o exoneraciones tributarias únicamente constituyen una dispensa legal de cumplir con la obligación tributaria, habría que afirmar que la persona o empresa beneficiaria de una exención fiscal se encuentra liberada de la obligación de pagar el tributo y en consecuencia exenta del cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, es preciso señalar que las exenciones fiscales únicamente se refieren al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir al pago del tributo, pero no al cumplimiento de los deberes formales, los cuales tendrán que ser cumplidos por todos los Contribuyentes y Responsables, aún por aquellos que puedan disfrutar de una exención impositiva.

Es por esta razón que el Párrafo I del artículo 7 del Código Tributario, consagra textualmente que "la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden". Por lo tanto, el hecho de que exista una exención que libere al contribuyente de la obligación de pagar el tributo, no implica una liberación al cumplimiento de los deberes formales puestos a su cargo y en consecuencia el contribuyente exento del tributo debe cumplir a cabalidad con todos los deberes formales.

Finalmente cabe señalar que según expresa el Párrafo II del artículo 7 del Código Tributario, "las obligaciones tributarias podrán ser cumplidas por medio de representantes legales o mandatarios".

### **CAPITULO XIII EL DOMICILIO DEL OBLIGADO**

#### **I.- Concepto de Obligado.**

En sus artículos 12 a 14 el Código Tributario establece normas referentes al domicilio del "obligado". Sin embargo, en ninguna de sus disposiciones el Código expresa textualmente quién debe ser considerado como "obligado"; es decir, si obligado es cualquier sujeto pasivo de la obligación tributaria, si es un tercero obligado a suministrarle información a la Administración Tributaria, si es únicamente el Contribuyente, si es únicamente el Responsable o si por el contrario ambos sujetos pasivos deben ser considerados como obligados.

No obstante, en el Código Tributario existen tres artículos que Podrían arrojar luz para determinar quién debe ser considerado como "obligado" a los fines del Código:

1) Según señala el artículo 4 del Código Tributario, "sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable". Parece ser, por lo tanto, que de acuerdo con esta disposición, el "obligado" es la persona, ya sea Contribuyente o Responsable, que se encuentra "obligado" a cumplir con la obligación tributaria. De ser así, habría que entender que los artículos del 12 al 14 del Código Tributario se refieren a ambos sujetos pasivos;

2) De conformidad con el artículo 10 del mismo Código Tributario, "son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador". A simple vista, y en razón de que esta norma no expresa en su texto la figura del Responsable, la disposición de este artículo 10 Podría interpretarse en el sentido de que los únicos "obligados al cumplimiento de la obligación tributaria" son los contribuyentes. De ser así, habría que afirmar que el artículo 12 del Código Tributario, al establecer normas respecto del "domicilio del obligado", sólo se está refiriendo al contribuyente y no al responsable; Sin embargo, ya anteriormente se había señalado que las disposiciones del artículo 10 tenían que ser interpretadas en un sentido amplio, para entender que si bien el artículo 10 establece que los Contribuyentes se encuentran obligados al cumplimiento de una obligación tributaria propia, esta disposición no era excluyente de la obligación a cargo del Responsable, pues el artículo 4 del mismo Código le atribuía al Responsable la obligación de cumplir con una obligación tributaria originada en otra persona.

3) Dentro de las disposiciones del Código Tributario que se refieren al domicilio, y específicamente al domicilio de elección, el artículo 14 indica que "los contribuyentes y responsables podrán fijar un domicilio de elección con la aprobación expresa de la Administración Tributaria".

Partiendo de la interpretación de las distintas normas consagradas en el Código Tributario, Podría afirmarse que cuando el Código Tributario utiliza el término "obligado", se está haciendo referencia a la persona que se encuentra obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, lo primero que debe quedar claro es que los artículos 12 y siguientes del Código Tributario se refieren al domicilio de la persona que se encuentra "obligada" a cumplir con el pago del tributo. Ahora bien, cabe preguntarse: cuál es esa persona?

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 4 del Código Tributario, la obligación tributaria debe ser cumplida por el sujeto pasivo, ya sea en calidad de Contribuyente o de Responsable.

En consecuencia, cabe afirmar que las disposiciones de los artículos 12 y siguientes del Código Tributario, relativas al domicilio del obligado, se refieren tanto al Contribuyente como al Responsable de la obligación tributaria, lo cual queda corroborado por el

artículo 14 de este Código, al señalar que "los contribuyentes y responsables podrán fijar un domicilio de elección con la aprobación expresa de la Administración Tributaria".

## **II.- El Domicilio del Obligado.**

Anteriormente se dijo que los artículos 12 al 14 del Código Tributario tratan el tema referente al domicilio del obligado, entendiéndose por "obligado" la persona que debe cumplir con la obligación de pagar el tributo, ya sea en calidad de Contribuyente o de Responsable.

Para el Derecho Civil existe una marcada diferencia entre lo que es el domicilio de una persona y lo que es su residencia. En efecto, mientras la residencia de un individuo es el lugar donde éste comúnmente habita, el artículo 102 del Código Civil señala que el domicilio es el lugar de su principal establecimiento. Sobre este particular ROSS señala lo siguiente: "Por ser el domicilio un concepto de derecho o jurídico, se pueden tener uno o más domicilios o un domicilio especial (tributario). Por lo mismo, las personas jurídicas pueden tener domicilio. Por ser la residencia un concepto fundamentalmente de hecho, no puede tenerse sino una residencia y no hay residencia especial; las personas jurídicas no tienen residencia" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.300).

Siendo el domicilio un concepto jurídico, definido por el Código Civil como el lugar del principal establecimiento, el domicilio de una persona física podrá estar en la misma casa donde reside, en su lugar de trabajo o en cualquier otro lugar. Asimismo, en el Derecho Civil se permite que una persona tenga lo que se conoce como domicilio de elección, el cual, si bien no constituye el domicilio real de la persona, es el lugar que la persona ha elegido para recibir notificaciones y otros actos.

Para los fines del Derecho Civil el domicilio de la persona juega un papel de extrema importancia, pues es en el domicilio donde normalmente las personas deben recibir notificaciones y es normalmente el domicilio del demandado el lugar a través del cual se determina la competencia territorial de los tribunales, en caso de litigios.

En materia tributaria el concepto de domicilio se aparta bastante del Derecho Civil. El Derecho Tributario ha creado sus propios conceptos. Como afirma GIULIANI: "el elemento subjetivo e intencional que caracteriza el domicilio civil es muy difícil de establecer, y la administración de los tributos --que exige r pida y tempestiva recaudación-- hace imperioso tener en cuenta, únicamente, situaciones de fácil apreciación objetiva, según signos externos, que permitan conocer con certeza la situación de las personas: de aquí, que en materia fiscal se otorgue preferencia al lugar de residencia habitual en cuanto a las personas físicas, y al centro principal de la actividad en lo que respecta a las personas colectivas" (Derecho Financiero, pág.413).

En lo que respecta al Código Tributario, el domicilio del obligado debe ser estudiado tomando en consideración tres aspectos distintos: Las Normas Generales Sobre el Domicilio; Las Personas Domiciliadas en el Extranjero; y, El Domicilio de Elección.

### **1) Las Normas Generales Sobre el Domicilio.**

En su artículo 12, el Código Tributario establece las normas generales sobre el domicilio del obligado, entendiéndose por éstas las disposiciones de carácter general, es decir aquellas que se aplicarían en todos los casos, salvo las excepciones contempladas en la ley.

#### **A) Domicilio de las Personas Físicas.**

Establece el artículo 12 del Código Tributario que "para los efectos tributarios se considera domicilio del obligado, indistintamente", cualquiera de los siguientes:

##### **a) El Lugar de su Residencia Habitual.**

Aunque el Código Tributario no define el concepto de "residencia habitual", en materia tributaria se considera que residencia habitual es el lugar donde la persona normalmente habita, es decir donde permanece por un tiempo prolongado, no de forma transitoria; ya sea su morada o su centro de negocios u ocupación. Así, su residencia podrá ser su casa o lugar de trabajo. Si la persona tiene dos o más casas o dos o más trabajos, su residencia habitual será aquel lugar donde el individuo pasa la mayor parte de su tiempo.

Por otro lado, el párrafo único del artículo 12 del Código Tributario señala que "son residentes en el país, para los efectos tributarios, las personas que permanezcan en él más de 182 días, en forma continua o discontinua, en el ejercicio fiscal".

Es decir, que en el caso de tratarse de una persona domiciliada en el extranjero o de una persona que viaja constantemente al exterior, el Código Tributario considera que si esa persona ha permanecido en la República Dominicana por más de 182 días dentro de un mismo ejercicio fiscal, aunque esos 182 días no fueren consecutivos, se considera que esa persona, para los fines estrictamente tributarios, tiene su residencia en la República Dominicana. En estos casos, la Administración Tributaria deberá investigar cuál es la "residencia habitual" de ese residente, a los fines de determinar su domicilio tributario.

Ahora bien, el párrafo del artículo 12 del Código Tributario habla de las personas que permanezcan en el país por más de 182 días en el "ejercicio fiscal". Pero, qué debe entenderse por ejercicio fiscal? Por un desliz de sus redactores, el Título I del Código Tributario Dominicano, que es la parte que establece las normas generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, no consignó lo que debe entenderse por "ejercicio fiscal", aspecto fundamental para poder calcular con exactitud los 182 días a que se refiere

el párrafo del artículo 12 de este Código. Aún más, el concepto de "ejercicio fiscal" tampoco es definido en ningún otro Título del Código ni en leyes tributarias análogas.

Para establecer la presunción de residencia en el país, el Proyecto de Código Tributario Dominicano no utilizó el concepto de "ejercicio fiscal", sino el de "año fiscal o calendario". Sin embargo, acudiendo al artículo 300 del Título II del Código Tributario, que es la parte que se refiere al Impuesto sobre la Renta, encontramos una disposición que establece que "los contribuyentes de este impuesto imputan sus rentas al año fiscal que comienza el 1ero. de enero y termina el 31 de diciembre". A partir de esta norma y asimilando los conceptos de "año fiscal" y "ejercicio fiscal", Podría deducirse que para el caso de las personas físicas su "ejercicio fiscal" es igual al año calendario, o sea el período de tiempo comprendido entre el día 1 de enero y el día 31 de diciembre de cada año.

En consecuencia, para que una persona pueda ser considerada como residente en la República Dominicana, a los fines del párrafo del artículo 12 del Código Tributario, es necesario que esa persona haya permanecido en el país por más de 182 días dentro de un mismo ejercicio fiscal, es decir dentro de un mismo año calendario. Así, por ejemplo, si una persona permaneció en el país por un período de 100 días durante el final del año de 1992 y permaneció en el país durante los primeros 100 días del año de 1993, aún cuando en esos dos años en conjunto duró más de 182 días en el país, no Podría ser considerada como residente en la República Dominicana, ya que esos 200 días que permaneció en el país no fueron durante un mismo ejercicio fiscal.

b) El lugar donde desarrolle en forma principal sus actividades.

Si una persona desarrolla varias actividades en diferentes países, pero desarrolla sus principales actividades en la República Dominicana, la Administración Tributaria podrá considerar que para los fines fiscales esa persona tiene su domicilio en el país.

c) El lugar donde se encuentre la sede principal de sus negocios.

Aunque el Código Tributario no lo define, en materia tributaria se entiende por sede principal de los negocios, aquel lugar donde se encuentre el centro de los negocios e intereses de la persona, el lugar desde donde dirija y administre sus bienes e intereses, donde se adoptan las decisiones de negocios.

d) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Como se dijo anteriormente, el hecho generador de la obligación tributaria es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo. Si este acto o hecho ocurre en la República Dominicana, la Administración Tributaria puede considerar como domicilio de la persona que ocasionó el hecho generador, el lugar donde ocurrió ese hecho.

**B) Domicilio de las Personas Jurídicas.**

Para los fines estrictamente tributarios, el concepto de "persona jurídica" no requiere la condición de personalidad jurídica del derecho privado. En consecuencia, el concepto de "persona jurídica" señalado en estos casos, debe entenderse como persona colectiva, ya sea con personalidad jurídica o no, sociedades de hecho, asociaciones y otros entes colectivos a los cuales el derecho tributario les asigne el carácter de sujetos de derecho y obligaciones tributarias.

Establece el artículo 12, literal e) del Código Tributario, que las personas jurídicas podrán considerarse domiciliadas en la República Dominicana, "además", en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando estén constituidas conforme a las leyes de la República Dominicana.

Si la persona jurídica ha sido constituida de conformidad a las leyes dominicanas, aún cuando real o estatutariamente pueda tener su domicilio en otro país, para los fines fiscales la Administración Tributaria puede considerar que esa persona jurídica tiene su domicilio en la República Dominicana.

b) Cuando tienen en la República Dominicana la sede principal de sus negocios.

Si la persona jurídica tiene la sede principal de sus negocios, es decir el centro de sus intereses, en la República Dominicana, se considera que esa persona jurídica tiene su domicilio tributario en el país, aún cuando su domicilio real o estatutario estén otro lugar y aún cuando se haya constituido conforme a leyes extranjeras.

c) Cuando tienen en la República Dominicana la dirección efectiva de sus principales negocios.

Cuando la persona jurídica tiene en el país la dirección y administración de sus negocios, aún cuando sus instalaciones industriales, comerciales, mineras o de servicios estén localizadas en el extranjero, se considera que su domicilio fiscal está en la República Dominicana.

d) El domicilio estipulado en la ley que crea la persona jurídica.

Si una persona jurídica es creada mediante una ley y esa ley le establece su domicilio en la República Dominicana, se considera que esa persona jurídica tiene su domicilio en el país, aún cuando sus operaciones y actividades las realice en el extranjero o tenga en el exterior la dirección de la misma.



e) El domicilio que figure en los documentos constitutivos de la persona jurídica.

Cuando en los documentos constitutivos de una persona jurídica se establece su domicilio en un lugar específico, la Administración Tributaria puede considerar que para los fines tributarios el domicilio de esa persona jurídica es aquel que se indica en sus documentos constitutivos.

Por otra parte, y en razón de que el literal e) del artículo 12 del Código Tributario, al señalar los casos en que se considera que una persona jurídica tiene su domicilio en el país, utiliza la palabra "además", dando a entender que los lugares indicados por este artículo 12 como domicilio de las personas físicas, también Podrían considerarse como el domicilio de las personas jurídicas, es preciso afirmar que las personas jurídicas también podrán tener su domicilio fiscal en el lugar donde desarrollen en forma principal sus actividades o en el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria. No se incluye el lugar de su "residencia habitual", ya que la residencia es un atributo exclusivo de las personas físicas, por lo cual las personas jurídicas carecen de residencia.

Finalmente cabe señalar que cuando el artículo 12 del Código Tributario utiliza la palabra "indistintamente", para designar el domicilio del obligado, lo hace en el sentido de que la Administración Tributaria puede escoger cualquiera de los lugares señalados por ese artículo, como el domicilio tributario del obligado.

## **2) El Domicilio Tributario de las Personas Domiciliadas en el Extranjero.**

En principio, las personas domiciliadas en el extranjero tienen su domicilio en el extranjero y no en la República Dominicana. Sin embargo, existen casos en los cuales aún cuando una persona física o moral tenga su domicilio real en el extranjero, el Código Tributario entiende que para los fines estrictamente tributarios, se puede considerar que esa persona tiene su domicilio en la República Dominicana. Son los casos señalados en el artículo 12 del Código Tributario.

Por otro lado, el artículo 13 del Código Tributario expresa que "las personas domiciliadas en el extranjero, si tienen establecimiento permanente en el país, se regirán por las normas generales; en los demás casos, tendrán el domicilio de su representante o si no lo tienen, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria". De la lectura de este texto se extraen las siguientes consecuencias:

a) Si la persona domiciliada en el extranjero tiene un establecimiento permanente en la República Dominicana, su domicilio tributario se regir de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 del Código Tributario, que es el artículo que señala las normas generales respecto del domicilio del obligado.

b) Si la persona domiciliada en el extranjero no tiene un establecimiento permanente en la República Dominicana, su domicilio tributario será el de su representante en la República Dominicana. Si esa persona domiciliada en el extranjero no tiene representante en la República Dominicana, su domicilio tributario será el del lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

En vista de que el artículo 13 del Código Tributario sólo habla de "personas", sin distinguir entre personas físicas o morales, entendemos que el mismo se aplica a ambos. Ahora bien, para poder entender en todo su alcance el contenido de este artículo 13 del Código Tributario y por ende poder aplicarlo correctamente, resulta imprescindible determinar lo que debe entenderse por "establecimiento permanente".

Aunque el Código Tributario no lo define, se entiende por establecimiento permanente "un lugar fijo de negocios en el que una empresa, persona o entidad del extranjero efectúa toda o parte de su actividad, tales como: sede de dirección, oficina, sucursales, taller, mina, pozo de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, proyectos de ensamblaje incluyendo las actividades de supervisión de los mismos; actividades de construcción o supervisión derivadas de la venta de maquinarias o equipos cuando su costo exceda del 10% del precio de venta de dichos bienes; servicios de consultoría empresarial, siempre que exceda de seis meses dentro de un período anual y representantes o agentes dependientes o independientes, cuando estos últimos realizan todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa" (Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario).

Por último, es importante señalar que si bien el Código Tributario no define lo que debe entenderse por "representante" a los fines de determinar el domicilio de las personas extranjeras, podría afirmarse que "representante" es toda persona física o moral que actué en nombre y representación de otro. No debe confundirse, sin embargo, la figura del "representante" a que se refiere el artículo 13 del Código Tributario, con la figura del agente representante de mercancías extranjeras, consignado en la Ley No.173 de 1966, ya que este último por lo general actúa de manera independiente y no en nombre y representación de la empresa extranjera. En caso de que el agente representante de mercancías extranjeras sí tenga una relación de dependencia con la empresa extranjera o actué en su nombre y representación, entonces sí existirían razones para considerar al agente representante de mercancías extranjeras como el "representante" de la empresa domiciliada en el extranjero, a los fines del artículo 13 del Código Tributario.

### **3) El Domicilio de Elección.**

El domicilio de elección es aquel lugar que sin ser el domicilio real de una persona, es elegido por ésta para el cumplimiento de actos jurídicos, recibir notificaciones y determinar la competencia territorial de los tribunales en caso de litigios.

Señala el Artículo 14 del Código Tributario que "los contribuyentes y responsables podrán fijar un domicilio de elección con la aprobación expresa de la Administración Tributaria. El domicilio así constituido es válido para los efectos tributarios.

Párrafo I: En todas las actuaciones ante la administración deber consignarse este domicilio, el cual se considerará legalmente existente mientras la Administración Tributaria no apruebe expresamente el cambio de él.

Párrafo II: La Administración Tributaria podrá en cualquier momento requerir la constitución de un nuevo domicilio, cuando fuere conveniente para sus fines".

De acuerdo a lo anterior, toda persona física o moral es libre de elegir un domicilio a los fines tributarios, siempre y cuando la elección de ese domicilio sea expresamente aprobado por la Administración Tributaria.

Para la aprobación de este domicilio de elección, la persona interesada deber dirigir una instancia a la Administración Tributaria, solicitándole la aprobación del mismo. Si el interesado no cuenta con la aprobación expresa de la Administración Tributaria para establecer un domicilio de elección, su domicilio tributario se regulará de conformidad con los artículos 12 y 13 del Código Tributario.

Una vez que la Administración Tributaria le ha aprobado a una persona su domicilio de elección, esa persona deber consignar ese domicilio elegido en todas sus actuaciones ante la Administración Tributaria, y no podrá cambiar de domicilio sin el consentimiento o aprobación de la Administración Tributaria.

En caso de que la persona desee cambiar su domicilio de elección, deber dirigirle una instancia a la Administración Tributaria solicitándole su aprobación para el cambio de domicilio, ya sea para su domicilio real, su domicilio tributario o para un nuevo domicilio de elección. Hasta que la Administración Tributaria no apruebe este cambio de domicilio, el domicilio del interesado seguirá siendo el que previamente eligió.

No obstante lo anterior, aún cuando la Administración Tributaria le haya aprobado a una persona un domicilio de elección, esa aprobación no es vitalicia, pues de conformidad con el Párrafo II del artículo 14 del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la facultad, cuando fuere conveniente para sus fines, de poder exigirle en cualquier momento a la persona a quien la misma Administración Tributaria le aprobó un domicilio de elección, que constituya un nuevo domicilio.

Una vez que la persona ha constituido un domicilio de elección, previa aprobación de la Administración Tributaria, podrá recibir válidamente en ese lugar cualquier tipo de notificación que le dirija la Administración Tributaria. Sin embargo, el domicilio de elección efectuado de conformidad con las disposiciones del artículo 14 del Código

Tributario, únicamente tiene validez respecto de las relaciones tributarias entre el obligado y la Administración Tributaria, y no puede ser utilizado, por ende, para regir las relaciones jurídicas entre el obligado y los terceros, salvo acuerdo en contrario entre ellos.

#### **CAPITULO XIV EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. LAS FORMAS JURIDICAS**

##### **I.- Concepto de Hecho Generador de la Obligación Tributaria.**

El legislador, al establecer un tributo, consigna en la ley lo que se denomina el presupuesto de hecho, es decir la hipótesis de que si ocurre tal o cual acto o hecho se debe pagar el tributo. El hecho generador de la obligación tributaria, o hecho imponible como le llama JARACH, consiste en la materialización de ese presupuesto de hecho legal, es decir en la ocurrencia en la práctica de la hipótesis planteada por la ley. Por eso se dice que el hecho generador es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo.

Aunque por un desliz de sus redactores el Código Tributario Dominicano no conceptualiza lo que es el hecho generador de la obligación tributaria, conviene señalar que el artículo 20 del Proyecto de Código Tributario Dominicano establecía que "el hecho generador de la obligación tributaria lo constituye la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo, el cual da origen al nacimiento de la obligación", indicando en su artículo 22 que "se considera ocurrido el hecho generador desde que se realizan todos los elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal".

##### **II.- Las Formas Jurídicas.**

Aunque el Código Tributario no lo define, por forma jurídica Podría entenderse el aspecto exterior de un acto, contrato o documento. Así, por ejemplo, cuando el Código Civil define lo que es una donación y dos personas celebran un contrato en el cual se reúnen las condiciones exigidas por el Código Civil para las donaciones, ese documento adquiere inmediatamente la forma jurídica de una donación, y por lo tanto, en principio, no puede ser considerado como una venta, aún cuando en el fondo la operación se asimile más a una venta que a una donación.

Al estudiar el tema de las formas jurídicas se hace referencia a la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria, en el sentido de determinar si en materia tributaria el hecho generador debe interpretarse atendiendo a la realidad económica, sin tomar en consideración la forma jurídica adoptada para materializar el mismo, o si por el contrario ese hecho generador debe interpretarse de acuerdo a su forma jurídica, prescindiendo de la realidad económica que envuelve el acto.

Para que se entienda mejor lo anterior, se pone el siguiente ejemplo: una casa tiene un valor real de RD\$1,000,000.00. Su transferencia por venta genera impuestos a pagar, equivalentes a un porcentaje del precio de la transferencia. Como forma de intentar disminuir los impuestos que ocasiona esa transferencia, el vendedor y el comprador convienen poner en el contrato de venta un precio único de RD\$200,000.00, es decir RD\$800,000.00 menos que el precio real de la venta. Si la Administración Tributaria tuviera la obligación de atenerse a la forma jurídica de ese acto y no a la realidad económica, el porcentaje de impuestos aplicables a esa operación de transferencia tendría que hacerse sobre la base de RD\$200,000.00 y no sobre la base de RD\$1,000,000.00, con la consecuente disminución de los impuestos, en perjuicio del fisco.

Como forma de prevenir la situación anterior, es común que la legislación le confiere a la Administración Tributaria la potestad de poder prescindir de la forma jurídica que se le dio a esa transferencia (contrato de venta) y considerar que una parte del contrato es venta (RD\$200,000.00) y la otra donación (RD\$800,000.00), pudiendo exigir al mismo tiempo los impuestos por venta y los impuestos por donación, o simplemente valorar la propiedad en su justo precio, es decir en RD\$1,000,000.00.

No ha dejado de ser criticada, sin embargo, la atribución discrecional concedida al Fisco para poder prescindir de las formas jurídicas de los actos. En efecto, bajo el argumento de que tal potestad vulnera el principio de autonomía de la voluntad, se ha sostenido que las partes contratantes gozan de plena libertad de elegir para sus negocios las formas jurídicas que crean convenientes y que conlleven el mínimo de cargas tributarias, siempre que estas formas sean legales.

JARACH, sin embargo, entiende que "lo que es relevante para el derecho impositivo es el hecho económico, la intento factor", agregando que "la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente". Considera que "las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les parezcan más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el derecho tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o la ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto." (El Hecho Imponible, págs.150, 155 y 161). Tiempo después, JARACH reitera su posición, afirmando que "la consecuencia que la ley ha atribuido a una determinada situación económica es inderogable por la voluntad de las partes, porque a esa situación económica, debidamente apreciada, el legislador ha atribuido determinadas consecuencias tributarias, no a las formas ni a las

relaciones que, siguiendo sus intereses particulares, los contribuyentes han querido adoptar" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.295).

Lo cierto es que en materia tributaria es común que se establezca que las formas jurídicas adoptadas por los particulares en un acto, contrato o documento no obligan a la Administración Tributaria, y que, por tanto, ésta puede prescindir de esas formas jurídicas y atribuirle a ese acto, contrato o documento, para los fines estrictamente tributarios, una significación que vaya más acorde con la realidad de los hechos. Así, por ejemplo, si a un acto de donación se le disfraza jurídicamente como un contrato de venta o préstamo, la Administración Tributaria puede considerarlo, para los fines del pago de los impuestos que se generen, como una donación y no como un contrato de venta o préstamo.

El objetivo de esta atribución legal concedida a la Administración Tributaria, de poder prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los particulares, encuentra su razón de ser en el hecho de tratar de evitar las posibles evasiones o disminuciones de impuestos que puedan hacer los particulares, a través de la adopción de formas jurídicas que no estén acordes con la realidad de los hechos, pues en el derecho tributario se tiende primero a tomar en consideración la realidad económica, antes que la forma jurídica del acto.

Los redactores del Código Tributario Dominicano, tomando como base el artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, se inspiraron en la doctrina que propugna porque la interpretación del hecho generador se efectúe conforme a su realidad económica, prescindiendo, en ciertos casos, de las formas jurídicas. En efecto, en su artículo 2 el Código Tributario establece que "las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio, cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deber atenerse a ésta". En su único Párrafo, este artículo 2 agrega que "cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

Del análisis del artículo 2 del Código Tributario se pueden hacer las siguientes deducciones:

1) Cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador debe ser definido atendiendo a la realidad económica, las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá (aspecto facultativo, no obligatorio) atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos.

2) Cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador debe ser definido atendiendo a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, la Administración Tributaria deber

(aspecto obligatorio, no facultativo) atenerse a ésta y por lo tanto no podrá atribuirle una significación distinta. Sin embargo, y de acuerdo al párrafo del artículo 2 del Código Tributario, cuando las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de los tributos a pagar, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas. En consecuencia, en este último supuesto, la Administración Tributaria estará obligada a prescindir, a los fines tributarios, de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes.

La redacción del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina y del cual se inspiraron los redactores del artículo 2 del Código Tributario Dominicano, es criticada por JARACH. En efecto, entiende este autor que para interpretar el hecho generador conforme a su realidad no es necesario que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, sino simplemente inapropiadas, aunque ello cueste al intérprete un mayor trabajo de análisis jurídico, puesto que queda librado al intérprete establecer si la disminución del impuesto es suficientemente importante como para admitir ese criterio interpretativo. Afirma, a su vez, que tampoco se justifica limitar la norma a la hipótesis de disminución del impuesto, ya que esto implica un criterio de interpretación favorable al fisco y el principio de la realidad económica no debe aplicarse ni en favor ni en contra del fisco ni de los contribuyentes (Curso Superior de Derecho Tributario, págs.309 y 314).

La definición del hecho generador, ya sea atendiendo a su realidad o a su forma jurídica, puede ser dada por la ley de dos maneras: Expresa o T cita. En este sentido, Podría decirse que cuando la ley tributaria establece expresamente que tal o cual hecho generador debe ser interpretado conforme a su forma jurídica, no debe prescindirse de su forma para interpretarlo de acuerdo a su realidad económica, y viceversa. Sin embargo, en razón de que en la práctica resulta poco usual el caso en que de manera expresa la ley establezca cuándo un hecho generador debe ser interpretado de acuerdo a su realidad económica o conforme a la forma jurídica que lo enmarca, el problema se presenta al tratar de interpretar la ley para determinar si de ésta "surge" que ese hecho generador debe ser definido atendiendo a la realidad o atendiendo a la forma jurídica, lo que en muchas ocasiones resulta difícil.

Es importante señalar, no obstante, que en aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria prescinda de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, ésta situación sólo es válida para los efectos tributarios y por ende no afecta ni altera la verdadera forma jurídica que tiene el acto, por lo cual no se modifican las relaciones jurídicas de las personas que participaron en el mismo.

## CAPITULO XV

### LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Toda ley tributaria establece un presupuesto de hecho que cuando se materializa con la ocurrencia del hecho generador, da nacimiento a la obligación tributaria. Para poder saber con exactitud si el hecho generador ha ocurrido y saber el monto de los tributos que deben ser pagados, debe procederse a realizar el acto de determinación de la obligación tributaria.

#### **I.- Concepto de Determinación Tributaria.**

Han sido muchas las definiciones que se han dado sobre la determinación de la obligación tributaria, dependiendo del concepto que cada autor tenga sobre si la determinación es un acto exclusivo de la Administración Tributaria o si la misma puede ser hecha por los sujetos pasivos, como se estudiará más adelante.

Para GIULIANI la determinación consiste en "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (Derecho Financiero, pág.453).

Según ROSS la determinación "es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo; aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que ésta se considera dividida; obtiene el cálculo del monto final del tributo debido e identifica al sujeto pasivo de la obligación, o bien declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación tributaria" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.307).

JARACH, por su parte, considera que "la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.402).

De conformidad con el artículo 64 del Código Tributario Dominicano, "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".



## II.- Caracteres del Acto de Determinación.

El acto de determinación reúne varias características básicas, que son:

**1) Reglado:** El acto de determinación no constituye un acto discrecional, sino, por el contrario, es un acto reglado por la ley. Es la ley quien establece todos los elementos esenciales de la determinación. Ya habíamos señalado que "evaluar cuánto se le debe al fisco es una potestad reglada, exclusiva de la ley, que la administración o el contribuyente ponen en práctica, conforme a lo que la legislación prevé y establece" (Derecho Tributario Administrativo, pág.162).

**2) Competencia:** La determinación sólo puede ser realizada por quien tenga competencia legal para efectuarla, sea el sujeto pasivo, sea la Administración Tributaria, sean entre ambos, dependiendo de la legislación de cada país.

**3) Contenido del Acto:** Aún cuando el Código Tributario no lo dice, se entiende que el acto de determinación debe contener, por lo menos, las siguientes informaciones: Lugar, fecha, identificación del sujeto pasivo y su número del Registro Nacional de Contribuyentes, ejercicio fiscal, base imponible, tasa o alícuota y monto a pagar. Es conveniente también indicar las normas legales en las cuales se fundamenta el tributo y las exenciones, si las hay. El acto de determinación no tiene que ser motivado, a menos que la ley lo exija; sin embargo, es recomendable que cuando la determinación sea practicada por la Administración Tributaria y sobre base presunta, ésta justifique o motive la determinación.

**4) Notificación:** Aunque el Código Tributario no lo establece expresamente, se entiende que cuando la determinación es practicada por la Administración Tributaria, ésta debe notificársela al sujeto pasivo. En efecto, señala el artículo 57 del Código Tributario que "los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciera de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión", agregando que "esta solicitud deber hacerse por escrito dentro de los veinte (20) días siguientes al de la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión..."

Por su parte, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpe "por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración".

**5) Recurrible:** Debido a su importancia, el acto de determinación practicado por la Administración Tributaria es un acto recurrible ante órganos administrativos y jurisdiccionales. En este sentido, el artículo 57 del Código Tributario establece que "los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que

se hiciera de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión". Por su parte, el artículo 62 del mismo Código consagra el recurso jerárquico por ante el Secretario de Estado de Finanzas, en contra de la resolución de la Administración Tributaria, y el artículo 139 prevé el recurso contencioso tributario en contra de las resoluciones del Secretario de Estado de Finanzas.

### **III.- Naturaleza Jurídica de la Determinación Tributaria.**

La naturaleza jurídica del acto de determinación de la obligación tributaria ha sido uno de los aspectos más discutidos entre los autores que se dedican al estudio del derecho tributario, pues mientras unos le atribuyen a la determinación un efecto declarativo, entendiendo que la obligación tributaria nace y existe desde el momento en que ocurre el hecho generador, sin necesidad de que se produzca su determinación, otros consideran que la obligación tributaria nace a partir del momento en que la misma es determinada, atribuyéndole a la determinación un efecto constitutivo de la obligación.

#### **1) Tesis según la cual la Determinación es un Acto Declarativo de la Obligación Tributaria.**

Los seguidores de esta tesis consideran que la obligación tributaria, al tener su fuente en la ley, nace al materializarse el presupuesto de hecho consignado en la ley tributaria. Es decir que la obligación nace con la ocurrencia del hecho generador, siendo el acto de determinación un simple acto declarativo de una obligación preexistente, que ha nacido con anterioridad, pero que requiere ser determinada para poder ser exigida. Por lo tanto, afirman, el acto de determinación no es el que hace nacer la obligación, es decir no constituye la obligación, sino que simplemente declara que ya existía.

#### **2) Tesis según la cual la Determinación es un Acto Constitutivo de la Obligación Tributaria.**

Los partidarios de esta tesis entienden que la obligación tributaria no nace con la materialización del presupuesto de hecho establecido en la ley, esto es con la ocurrencia del hecho generador, sino con el acto de determinación. Consideran que si bien es importante que se materialicen las circunstancias consignadas en la ley para que nazca la obligación tributaria, es imprescindible que esa obligación sea determinada, estableciéndose quién debe y qué monto se debe, y que únicamente cuando se haga esta determinación es que puede hablarse del nacimiento de la obligación tributaria.

Entienden que la determinación es el acto que hace exigible la obligación y que por lo tanto, si la Administración Tributaria no puede exigir su pago antes de practicarse la determinación ni el sujeto pasivo puede cumplir voluntariamente con el pago antes de ésta efectuarse, hay que afirmar que la obligación tributaria nace conjuntamente con el acto de determinación y no antes.

A nuestro entender, y en base al artículo 64 del Código Tributario Dominicano, la determinación tiene un simple efecto declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, por las siguientes razones:

1) La obligación tributaria tiene su fuente en la ley, no en un acto administrativo o de un particular. Siendo la ley la que establece el presupuesto de hecho y el hecho generador de la obligación tributaria, el nacimiento de la obligación ocurre cuando se materializan las circunstancias consignadas en la ley, no cuando lo diga el Fisco o el sujeto pasivo.

2) La obligación tributaria nace con la ocurrencia del hecho generador, aún cuando la deuda pueda ser exigible posteriormente, con el acto de determinación. Tanto en derecho privado como en derecho tributario pueden existir deudas y obligaciones que no son exigibles en el momento en que nacen, sino en un tiempo posterior. Por ende, una cosa es el nacimiento, la existencia de la obligación, y otra su exigibilidad. Si el Fisco no puede exigir el cumplimiento de la obligación antes de la determinación y si el sujeto pasivo no puede pagar voluntariamente antes de que la deuda sea exigible, se debe a que la ley es quien establece la fecha de pago de los tributos, consagrando a partir de qué momento se hace exigible.

3) El artículo 64 del Código Tributario es claro al señalar que la determinación es el acto mediante el cual "se declara" la ocurrencia del hecho generador" de la obligación tributaria o "se declara" la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

4) El Fisco está facultado, de acuerdo con el artículo 29 del Código Tributario, para exigirle a los sujetos pasivos garantías reales o personales, cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria. A nuestro entender, estas garantías pueden ser exigidas por el Fisco después de la ocurrencia del hecho generador y antes o después de haberse determinado la obligación, lo que implica que ya la obligación ha nacido, puesto que las garantías han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de la obligación.

#### **IV.- Modos de Practicar la Determinación.**

Se ha expresado que todo tributo debe ser determinado. Sin embargo, saber quién tiene que practicar la determinación y la forma en que ella debe hacerse, es algo que depender del tipo de tributo y de la legislación de cada país.

En términos generales Podría decirse que, con respecto al sujeto que la realiza, existen tres formas de efectuar la determinación: 1) La determinación practicada por el sujeto pasivo;

La determinación practicada por la Administración Tributaria; y, 3) La determinación mixta, que es practicada por la Administración Tributaria con la colaboración del sujeto pasivo.

### **1) Determinación por el Sujeto Pasivo.**

La determinación por el sujeto pasivo es aquella que es practicada por el propio sujeto pasivo de la obligación, sin intervención de la Administración Tributaria. Normalmente se le conoce como autodeterminación del tributo, aunque este término es frecuentemente rebatido por parte de la doctrina, entre los cuales se encuentra JARACH, quien entendiendo que el acto de determinación es de naturaleza jurisdiccional más que administrativa, considera que "este nombre dado a una actividad puramente lógica es erróneo y contiene, lo que es peor, una fundamental equivocación sobre la naturaleza de ella" (El Hecho Imponible, págs.34 y 36).

Ya anteriormente habíamos señalado (Derecho Tributario Administrativo, pág.155) que esta clase de determinación por el sujeto pasivo podía ser de dos tipos:

a) Con conocimiento de la Administración Tributaria: Esta determinación ocurre cuando el sujeto pasivo determina por sí mismo su obligación tributaria y posteriormente se la comunica al Fisco. Los casos más frecuentes de este tipo de determinación son aquellos en los cuales la determinación de la obligación es hecha por el sujeto pasivo mediante una declaración, generalmente jurada, que éste prepara y luego se la presenta a la Administración Tributaria.

Sin embargo, ha sido muy discutida la naturaleza jurídica de la declaración jurada, como se ver más adelante, hasta el punto de que existen autores que entienden que la declaración del sujeto pasivo no constituye un acto de determinación, sino un suministro de informaciones para que posteriormente sea el Fisco quien practique la determinación.

b) Sin conocimiento de la Administración Tributaria: Este tipo de determinación es hecha por el sujeto pasivo sin que el Fisco tenga conocimiento de que la misma se practicó. El caso más común de este tipo de determinación ocurre cuando el tributo debe ser cumplido mediante sellos de Rentas Internas que son estampados por el sujeto pasivo en algunos tipos de documentos, como serían, por ejemplo, los actos legalizados por los Notarios Públicos.

## 2) Determinación por la Administración Tributaria.

También conocida como determinación de oficio, es aquella que es efectuada exclusivamente por el Fisco, sin intervención del sujeto pasivo. Una vez practicada la determinación, el sujeto pasivo debe proceder al pago de su obligación.

La determinación de oficio o determinación por la Administración Tributaria puede realizarse de dos maneras:

a) Sobre Base Cierta: En este tipo de determinación la Administración Tributaria dispone de todos los elementos para practicar una determinación conforme a la realidad del sujeto pasivo. Como bien afirma GIULIANI "hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles" (Derecho Financiero, pág.467).

Para obtener la información necesaria para poder practicar la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, el Fisco podrá disponer de las informaciones que le suministre el propio sujeto pasivo, a través de declaraciones, por ejemplo, y de los datos e informaciones que el Fisco pueda obtener mediante inspecciones y fiscalizaciones internas (auditorías internas, cruce de información, etc.) o externas (en el domicilio del sujeto pasivo o en su negocio).

b) Sobre Base Presunta: En este tipo de determinación, también conocida como estimación de oficio, la Administración Tributaria no ha podido obtener las informaciones necesarias sobre la realidad tributaria del sujeto pasivo, pero cuenta, sin embargo, con indicios que le permiten presumir o estimar esa realidad.

Sobre este particular JARACH entiende, con razón, que "una determinación sobre la base cierta, esto es, sobre la base del conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales, no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones, tanto legales como del intérprete. De la misma manera, una determinación presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas directas y no de simples presunciones" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.412).

Mediante la facultad de determinación, que se estudiará en su oportunidad, la ley le concede a la Administración Tributaria la potestad de determinar o estimar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, a través de índices, parámetros, comparaciones,

movimientos económicos y bancarios y otros factores que son previamente fijados por la ley o por el Fisco, cuando este último goza de la facultad legal de establecerlos.

No obstante, es preciso señalar que si bien la ley le otorga a la Administración Tributaria una facultad para presumir o estimar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, éste no es un poder soberano ni arbitrario que puede ejercerse mediante juicios exclusivamente subjetivos o que se aparten exageradamente de la realidad. Por el contrario, la estimación de oficio debe practicarse lo más cercano posible a la realidad y no servir de instrumento de sanción, debiendo ceder en caso de que la determinación pueda efectuarse sobre base cierta.

En este sentido, resulta conveniente transcribir las palabras de GIULIANI quien expresa, refiriéndose a la determinación sobre base presunta, que "la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación... y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a los indicios razonables. Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente" (Derecho Financiero, pág.469).

Sin embargo, y contrario a GIULIANI, entendemos que cuando la ley le otorga al Fisco la facultad de determinación sobre base presunta, le está otorgando un poder discrecional, no arbitrario, para elegir entre varios parámetros o índices, aún cuando ese poder discrecional se encuentre sometido a control.

### **3) Determinación Mixta.**

La determinación mixta es aquella determinación realizada por la Administración Tributaria, con la ayuda o colaboración del sujeto pasivo, mediante datos e informaciones que son suministrados por éste, normalmente a través de declaraciones juradas.

Un ejemplo de este tipo de determinación ocurre en materia de Aduanas, donde el importador (sujeto pasivo) le presenta a la autoridad aduanera una declaración o manifiesto de importación haciendo consignar las informaciones necesarias, para que posteriormente la Dirección de Aduanas proceda a la verificación (aforo) de las mercancías, su valoración y cálculo de los impuestos a pagar.

## V.- La Determinación en el Código Tributario Dominicano.

El Código Tributario Dominicano es confuso al tratar el tema de la determinación, llegando incluso a la contradicción de textos. No obstante, es preciso su análisis. Señala el artículo 65 del Código Tributario que "la determinación de la obligación tributaria ser practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria". De acuerdo con este artículo, parece ser que todo acto de determinación de la obligación tributaria sólo puede ser realizado por el Fisco, sin que en ningún caso la determinación pueda ser efectuada por el sujeto pasivo.

Sin embargo, el artículo 66 del mismo Código establece casos excepcionales en los cuales el Fisco debe "proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria", expresando lo siguiente: "Dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deber 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 (el texto dice "nos") exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles".

Por su parte, el artículo 67 del Código Tributario consagra textualmente que "en los casos de impuestos retenidos o trasladados que no hayan sido declarados oportunamente, la Administración Tributaria podrá determinar y requerir de inmediato y sin otro trámite previo el pago de los impuestos correspondientes".

A su vez, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpir "por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración".

Sobre este literal a) del artículo 23 es preciso señalar que si bien por un error involuntario del legislador su redacción es defectuosa y confusa, pues el legislador omitió utilizar la conjunción "o" en parte de su texto, el mismo debe ser leído conforme al texto de origen de esta disposición, que es el Proyecto de Código Tributario Dominicano. En efecto, de conformidad con el literal a) del artículo 58 del Proyecto de Código Tributario Dominicano, el término de prescripción se interrumpir "por notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o por la

Administración Tributaria", dando a entender claramente que la determinación Podría ser realizada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria.

Ante los diversos textos consignados en el Código Tributario, surgen las siguientes interrogantes:

1) Si el artículo 65 del Código Tributario expresa que la determinación siempre tiene que ser de oficio, es decir un acto exclusivo de la Administración Tributaria, por qué el artículo 66 del mismo Código establece casos excepcionales para que el Fisco deba practicarla?

2) Si la determinación siempre debe ser hecha por la Administración Tributaria, por qué el artículo 67 del Código Tributario establece que en los casos de impuestos retenidos o trasladados, que no hayan sido declarados oportunamente, el Fisco "podrá " (no dice deber ) determinar?

3) Si de acuerdo con el artículo 65 del Código la determinación deber ser practicada en forma "exclusiva" por la Administración Tributaria, entonces por qué el literal a) del artículo 23 del mismo Código da a entender que la determinación puede ser efectuada por el sujeto pasivo?

Lo cierto es que en lo que se refiere a la determinación de la obligación tributaria el Código Tributario es contradictorio y confuso, resultando difícil, por no decir imposible, adoptar una posición firme en este sentido.

No obstante, y aún en contra de lo claro y concluyente que parecen ser las disposiciones del artículo 65 del Código Tributario, que atribuye competencia exclusiva al Fisco para practicar la determinación, entendemos que la determinación puede ser realizada tanto por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, dependiendo de las normas particulares concernientes a cada tributo.

## **VI.- Las Declaraciones Juradas.**

Para poder practicar la determinación de la obligación tributaria, el Fisco necesita conocer la realidad económica del sujeto pasivo, así como sus datos personales.

En razón de que en ciertos tipos de tributos, como serían los llamados impuestos masivos, resulta prácticamente imposible para la Administración Tributaria obtener mutuo propio las informaciones básicas del sujeto pasivo, como por ejemplo cuales fueron sus ventas, ingresos, gastos, beneficios y otros, la ley pone a cargo del sujeto pasivo la obligación de presentarle al Fisco ciertas declaraciones contentivas de estas informaciones.



Es así como el literal f) del artículo 50 del Código Tributario establece como uno de los deberes formales de los sujetos pasivos "presentar las declaraciones que correspondan para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen". Las distintas leyes tributarias consignadas en el Código Tributario requieren la presentación de declaraciones en los siguientes casos:

1) El artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, establece que "la determinación y percepción del impuesto se efectuar sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento. Dichas declaraciones juradas 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".

2) El literal c) del artículo 353 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), consagra que "los contribuyentes de este impuesto deberán presentar una declaración jurada de las actividades gravadas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento".

3) El artículo 368 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo, establece que "en el caso de las transferencias y prestaciones de servicios el impuesto se liquidar y se pagar mensualmente", señalando en su único Párrafo que "para los efectos de este artículo los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada de las transferencias y prestaciones de servicios realizadas en el mes anterior acompañada de los documentos que establezca el reglamento y pagar simultáneamente el impuesto. La presentación de la declaración jurada así como el pago de este impuesto deberán efectuarse dentro del plazo establecido para liquidación y pago del impuesto a las transferencias de bienes industrializados y servicios".

La declaración que debe presentar el sujeto pasivo no constituye, en principio, un acto de determinación, sino un suministro de informaciones para que la Administración Tributaria pueda practicar la determinación. Sin embargo, y contrario a lo que puedan "aparentar" las disposiciones legales señaladas en el Código Tributario, entendemos que cuando la ley exige que el tributo sea pagado conjuntamente con la presentación de una declaración jurada, esa declaración jurada constituye en sí misma una determinación de la obligación tributaria practicada por el sujeto pasivo, ya que el pago que se hace del tributo es definitivo, no provisional, y el Fisco no disfruta de tiempo para poder efectuar la determinación, más aún en aquellos casos en los cuales el pago se realiza ante un órgano distinto del Fisco, como sería una entidad bancaria. Naturalmente, la Administración Tributaria goza de la facultad de impugnar esa declaración, con lo cual también estaría impugnando esa determinación mediante una determinación de oficio.

Pero, si bien las declaraciones juradas constituyen un suministro de información, también constituyen una confesión para el sujeto que las realiza. En efecto, expresa el artículo 244 del Código Tributario que "la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionan como delito común de perjurio". En este sentido, y aún cuando las disposiciones del artículo 328 del Código Tributario se puedan interpretar en sentido contrario, al señalar que el monto de los impuestos "no podrá ser reducido por declaraciones posteriores", entendemos que si la declaración jurada es una confesión, también debe admitirse el derecho de retractación.

Finalmente cabe señalar que de conformidad con el artículo 47 del Código Tributario "las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha Administración y en los casos que autorice la ley". En consecuencia, los datos e informaciones que le suministra el sujeto pasivo al Fisco, mediante las declaraciones que presente, son secretas, rigiendo un deber de reserva a cargo de la Administración Tributaria, sus funcionarios y empleados.

## **VII.- Modificación de la Determinación.**

Se ha dicho que de conformidad con el artículo 64 del Código Tributario 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".

A nuestro entender, y contrario a la opinión de algunos autores como JARACH (El Hecho Imponible, págs. 33 y 34), la determinación no es de naturaleza jurisdiccional, sino de índole administrativa y en tal sentido no puede hablarse de partes en un proceso ni de autoridad de la cosa juzgada. De esta manera, la Administración Tributaria puede, en principio y siempre que la ley se lo autorice, revocar sus propias decisiones.

Ahora bien, cabe preguntarse lo siguiente: puede el Fisco modificar las determinaciones que él mismo haya practicado? En virtud del principio de legalidad administrativa consagrado en el artículo 4 de la Constitución de la República, la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, únicamente se encuentra facultada para realizar los actos que expresamente le autorice la ley. En consecuencia, si la ley no autoriza al Fisco a efectuar modificaciones a las determinaciones, éste no puede hacerlo.

Contrario a las disposiciones contenidas en el artículo 137 del Proyecto de Código Tributario Dominicano, que le permitía al Fisco modificar las determinaciones de oficio, el vigente Código Tributario Dominicano guardó silencio a este respecto, con lo cual omitió concederle esa potestad, de donde se desprende que la Administración Tributaria carece de facultad para practicar una determinación suplementaria o efectuar modificaciones a una

determinación practicada por ella y que le haya notificado al sujeto pasivo. En consecuencia, a partir del momento en que la Administración Tributaria le haya notificado la determinación al sujeto pasivo, ésta no podrá variarla. Sin embargo, lo anterior no implica que el Fisco no pueda corregir simples errores materiales o de cálculo, lo cual siempre puede hacer.

Distinto es el caso, no obstante, en el cual la determinación de la obligación tributaria es practicada por el sujeto pasivo. En efecto, cuando ésta es efectuada por el sujeto pasivo la ley, y específicamente el artículo 66 del Código Tributario, le concede a la Administración Tributaria la potestad, dentro del plazo de prescripción, de determinar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo 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.

Por lo tanto, el Fisco se encuentra legalmente facultado para modificar las determinaciones efectuadas por los sujetos pasivos. Sin embargo, una vez que el Fisco haya modificado la determinación efectuada por el sujeto pasivo, mediante una determinación de oficio, y le haya notificado la misma al sujeto pasivo, ya el Fisco no podrá practicar una nueva determinación ni modificar la anterior.

Por otra parte, surge la siguiente interrogante: puede el sujeto pasivo modificar la determinación que él mismo haya practicado? Aunque el Código Tributario no lo establece, entendemos que si no existe una disposición legal que lo prohíba y bajo el amparo del numeral 5 del artículo 8 de la Constitución de la República que prescribe que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe", el sujeto pasivo puede válidamente modificar las determinaciones y declaraciones que haya efectuado, siempre que tales modificaciones se realicen con anterioridad a la notificación que le haga el Fisco sobre el inicio de un procedimiento de inspección o verificación y sin perjuicio de las sanciones que puedan ser aplicadas. Asimismo, entendemos que si el artículo 244 del Código Tributario establece que "la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionan como delito común de perjurio", dando a entender que la declaración jurada es una confesión, debe admitirse el derecho a retractación y rectificación.

Sin embargo, es preciso señalar que el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose únicamente al Impuesto sobre la Renta, consagra que "la determinación y percepción del impuesto se efectuar sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento. Dichas declaraciones juradas 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".

No obstante las disposiciones del artículo 328 del Código Tributario y su marcado sentido fiscalista, entendemos que la obligación tributaria tiene un carácter estrictamente legal y que el monto de la obligación no es determinado por el sujeto pasivo ni por el Fisco, sino por la ley. En este sentido, consideramos que si lo declarado o determinado por el sujeto pasivo no se ajusta a la verdad, resultando un monto a pagar superior o inferior, este monto debe ajustarse a la realidad, aún cuando tenga que ser reducido.

## **CAPITULO XVI LOS MODOS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Al hablarse del tema de los modos de extinción de la obligación tributaria, tres conceptos distintos deben ser tomados en consideración: Obligación Tributaria; Extinción; y, Modos.

1) Obligación Tributaria: Aunque la obligación tributaria fue estudiada con anterioridad, Podría afirmarse que, en pocas que tiene el sujeto pasivo, ya sea Contribuyente o Responsable, de pagar el tributo debido. □palabras

Pero si bien es cierto que la obligación tributaria únicamente se refiere al pago de los tributos, es importante, al tratarse el tema de la extinción de las deudas tributarias, tener en cuenta los accesorios de la obligación tributaria, como son las deudas por concepto de recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias.

2) Extinción: Cuando se habla de extinción de la obligación tributaria, se hace referencia a la liberación o desaparición de las deudas que por concepto de tributos tiene el sujeto pasivo frente a la Administración Tributaria. La extinción de la deuda tributaria, por lo tanto, libera al sujeto pasivo de su compromiso de pago.

3) Modos: Los modos de extinción de la obligación tributaria constituyen las causas, medios o canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de la deuda.

En vista de que el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo y a la Administración Tributaria tiene un carácter estrictamente legal, no contractual, y en razón del Principio

de Legalidad Administrativa consagrado en el artículo 4 de la Constitución de la República, según el cual la Administración Pública sólo está facultada para realizar los actos que le permita la ley, los modos de extinción de la obligación tributaria deben estar expresamente contemplados en una disposición legal, y no mediante una convención o acuerdo que se realice entre los sujetos pasivos y la Administración Tributaria.

No obstante, nada impide que la ley le otorgue a la Administración Tributaria una potestad especial para que en determinados casos pueda llegar a acuerdos con los sujetos pasivos, respecto del pago de la obligación tributaria y sus accesorios, sobre todo en aquellos casos en que la Administración Tributaria pueda considerar el cobro como difícil. Esto es lo que se denomina Transacción o Concordato Fiscal.

En Derecho Tributario existen varios modos de extinción de la obligación tributaria, entre los cuales se citan las siguientes: Pago, Compensación, Confusión, Prescripción, Condonación, Transacción o Concordato y la Incobrabilidad. Sin embargo, de todas estas causas o modos de extinguir la obligación tributaria, el Código Tributario Dominicano sólo hace referencia a cuatro, que son: el Pago, la Compensación, la Confusión y la Prescripción.

En efecto, señala textualmente el artículo 15 del Código Tributario que "la obligación tributaria se extingue por las siguientes causas: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; y, d) Prescripción", estableciendo en sus artículos 16 al 25 normas respecto a cada uno de estos cuatro modos de extinción de la obligación tributaria.

## **Sección I**

### **El Pago de la Obligación Tributaria**

#### **I.- Definición.**

De conformidad con el artículo 16 del Código Tributario "el pago es el cumplimiento de la prestación del tributo debido y debe ser efectuado por los sujetos pasivos".

Aunque este artículo 16 únicamente habla del pago del "tributo debido", el mismo debe ser interpretado en un sentido amplio, para abarcar también los pagos por conceptos de recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias, pues, como se verá más adelante, en su único párrafo y refiriéndose al pago realizado por terceros, este artículo hace referencia a "lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones".

Para que el pago de la obligación tributaria pueda realizarse es preciso que previamente se haya procedido a practicar la determinación de la obligación tributaria cuyo pago se pretende efectuar, pues la determinación es el acto que declara la ocurrencia del hecho generador y calcula el monto de los impuestos a pagar. Al efectuarse el pago, la

Administración Tributaria debe proceder a entregar un recibo o comprobante de pago, el cual sirve como medio de prueba.

## II.- Quién Debe o Puede Pagar.

De conformidad con el artículo 16 del Código Tributario, el pago "debe ser efectuado por los sujetos pasivos", es decir por el Contribuyente o Responsable que deba cumplir con la obligación tributaria.

Sin embargo, de acuerdo a lo expresado por el párrafo único del artículo 16 del Código Tributario, "los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario, que establece el artículo 28 de este Código".

De la lectura del artículo 16 del Código Tributario se puede extraer que el pago puede ser realizado por las siguientes personas:

1) El Contribuyente: Según el artículo 5 del Código Tributario contribuyente "es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Sin embargo, se había señalado que existen casos en los cuales una persona puede pasar a ser contribuyente por un hecho generador que se verificó en otra persona, como por ejemplo el heredero o legatario de un sujeto fallecido que era deudor del Fisco.

De acuerdo con el artículo 10 del Código Tributario "son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador".

2) El Responsable: Señala el artículo 6 del Código Tributario que "responsable de la obligación tributaria es quien sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste, por disposición expresa de este Código, de la Ley Tributaria, del Reglamento o de la norma de la Administración Tributaria".

Cuando existe una disposición legal que obliga a una persona a ser responsable del pago de la obligación tributaria causada por un contribuyente, es al responsable a quien le corresponde cumplir con la obligación tributaria de ese contribuyente, es decir pagar el tributo, sin perjuicio de los casos en que puede existir solidaridad y que ya hemos comentado.

3) Los Terceros: Aunque es cuestionable el grado de interés recaudatorio manifestado por los redactores del Código Tributario al permitir que un tercero pueda pagar la deuda

tributaria de un sujeto pasivo, disfrutando, como se ver más adelante, de los privilegios y garantías que ofrece el crédito fiscal, lo cierto es que el párrafo del artículo 16 del Código Tributario permite que un tercero pueda pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo.

Del análisis del párrafo del artículo 16 del Código Tributario se pueden obtener las siguientes deducciones:

a) Cualquier tercero puede pagarle a la Administración Tributaria los tributos, recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias adeudados por un sujeto pasivo, sea Contribuyente o Responsable;

b) Para que un tercero pueda pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo, ese tercero necesita una aprobación expresa o tácita del sujeto pasivo cuya obligación desea pagar;

c) El tercero que le haya pagado a la Administración Tributaria las deudas un sujeto pasivo, tiene derecho a reclamarle a la Administración Tributaria el reembolso de los tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias que haya pagado en exceso o en forma indebida;

d) El tercero que le haya pagado a la Administración Tributaria las deudas de un sujeto pasivo, con el consentimiento expreso o tácito de ese sujeto pasivo, se subroga en los derechos de la Administración Tributaria y por tanto tiene derecho a reclamarle a ese sujeto pasivo el reembolso de los tributos, intereses, recargos y sanciones que haya pagado. De esta subrogación surgen las siguientes consecuencias:

d.1) Si el tercero le pagó a la Administración Tributaria con el consentimiento del sujeto pasivo, el tercero gozará, en su reclamación de reembolso contra el sujeto pasivo, de las garantías legales, preferencias y privilegios del crédito tributario, señalados en el artículo 28 del Código, las que serán estudiadas más adelante.

d.2) Si el tercero le pagó a la Administración Tributaria sin el consentimiento del sujeto pasivo o en contra de su voluntad, el tercero no gozará, en su reclamación de reembolso contra el sujeto pasivo, de las garantías legales, preferencias y privilegios del crédito tributario y únicamente podrá incoar una acción civil en repetición en contra del sujeto pasivo.

Estas garantías, preferencias y privilegios de que disfruta el crédito tributario, se refieren, según el artículo 28 del Código Tributario, a un derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y a un derecho de prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.

Cabe señalar, no obstante, que si bien es cierto que el párrafo del artículo 16 del Código Tributario le concede al tercero que paga las deudas tributarias de un sujeto pasivo, las

garantías legales, preferencias y privilegios consignados en el artículo 28 del mismo Código, en su reclamación contra el sujeto pasivo, es también cierto que ese tercero subrogado en los derechos de la Administración Tributaria deber utilizar, para fines del cobro de su acreencia, los procedimientos civiles ordinarios establecidos en el Código de Procedimiento Civil y no el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria consignado en el Código Tributario, pues este último procedimiento pertenece exclusivamente a la Administración Tributaria.

Finalmente, es importante indicar que los acuerdos o convenios celebrados entre un sujeto pasivo y un tercero, por medio del cual ese tercero se obliga y compromete a pagar más deudas tributarias del sujeto pasivo, no son oponibles a la Administración Tributaria, la cual únicamente puede reconocer al sujeto pasivo como el auténtico deudor de la obligación, pues la determinación del sujeto pasivo no surge de un acuerdo, sino de la estricta voluntad de la ley tributaria. No obstante, un acuerdo de esta naturaleza, aunque es inoponible al Fisco, es válido entre las partes contratantes.

Es así como JARACH, con sobrada razón, afirma que "la sustitución de sujetos por los acuerdos privados no es oponible al Fisco como acreedor, quien conserva la facultad de exigir el pago del sujeto indicado por la ley, con prescindencia de los contratos particulares y que el titular del beneficio sujeto al impuesto que impone a su contratante la obligación de hacerse cargo del impuesto mismo, recibe, en realidad, un beneficio adicional consistente en la liberación y transferencia del gravamen a la otra parte (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.240).

### **III.- Cuándo Debe Pagarse.**

En virtud de que no todos los tributos deben ser pagados en una misma fecha, el Código Tributario no puede establecer una norma general aplicable a todos los "tributos internos nacionales", sino que, por el contrario, la fecha en que debe ser pagado cada tributo depender de las disposiciones específicas que se establezcan para cada caso en particular.

En principio, el pago debe efectuarse en la fecha establecida por la ley. En caso contrario, esto es si la persona obligada a pagarlo no cumple oportunamente con su obligación tributaria, se constituye automáticamente en mora, "sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria", según expresa el artículo 26 del Código Tributario. □

En caso de mora, el incumplidor es pasible de las sanciones por mora consignadas en el artículo 252 del Código Tributario y del interés indemnizatorio establecido en el artículo 27 del mismo Código. No obstante, existen dos casos en los cuales el tributo puede ser pagado en una fecha distinta:



**1) Los Anticipos:** Si bien es cierto que la obligación tributaria debe pagarse en la fecha establecida y en su totalidad, la ley faculta a la Administración Tributaria a exigir pagos a cuenta o anticipos con cargo a los tributos que en definitiva tengan que ser pagados por el sujeto pasivo. Para fijar el monto de los anticipos, normalmente la ley toma en consideración los impuestos pagados por el sujeto pasivo en el período fiscal anterior. Si al finalizar el ejercicio fiscal resulta que el impuesto a pagar es mayor al monto pagado con los anticipos, el sujeto pasivo debe pagar la diferencia; por el contrario, si el impuesto pagado a través de los anticipos es superior al impuesto que en definitiva el sujeto pasivo tenía que pagar, entonces la Administración Tributaria debe proceder a devolver las sumas pagadas en exceso.

La validez jurídica de los anticipos es indiscutible, si se parte de la idea de que la obligación tributaria nace con la ocurrencia del hecho generador y no con el acto de determinación.

Prescribe el artículo 35 del Código Tributario que "corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: "...presentación de las declaraciones juradas y pagos a cuenta de los tributos..."

Sobre los anticipos, el artículo 314 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, señala que "las personas físicas, las sucesiones indivisas y las sociedades en general domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, están obligados a efectuar pagos a cuenta del impuesto relativo al ejercicio en curso, equivalentes al 100% del impuesto liquidado en su ejercicio anterior, en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y décimo segundo mes 20%.

De las sumas a pagar por concepto de anticipos se restarán los saldos a favor que existieren, si no se hubiere solicitado su compensación o reembolso. Las sociedades de capital podrán compensar el crédito proveniente de la retención efectuada con motivo de la distribución de dividendos en efectivo con los anticipos a pagar, previa información a la Administración".

A su vez, el artículo 309 del Código Tributario, al designar varios agentes de retención en el Impuesto sobre la Renta, señala casos en los cuales las retenciones efectuadas tienen carácter de pago a cuenta.

**2) La Prórroga:** Se ha dicho que, en principio, los tributos tienen que ser pagados en la fecha establecida. Sin embargo, el propio Código Tributario prevé otra excepción, al consagrar que la Administración Tributaria puede otorgar prórrogas para el pago.

Es así como el artículo 17 del Código Tributario establece que "la Administración Tributaria podrá conceder prórrogas para el pago de tributos, que no podrá exceder del plazo de un año, cuando a su juicio, se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo

para el pago, y la decisión denegatoria no admitir recurso alguno". En su Párrafo I, este artículo agrega que "no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos".

De acuerdo con este artículo 17, parece ser que las prórrogas únicamente podrán ser concedidas "para el pago de tributos" y no para el pago de multas, recargos y otras sanciones pecuniarias. Asimismo, no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos, ya sea en calidad de agente de retención o percepción. Un aspecto contradictorio aparece, no obstante, entre los artículos 17, 50 literal f) y 329 del Código Tributario, en lo referente al tiempo de concesión de las prórrogas.

En efecto, mientras el artículo 17 del Código Tributario, refiriéndose a las Normas Generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, establece que "la prórroga no podrá exceder del plazo de un año", el literal f) del artículo 50 del mismo Código, también refiriéndose a las Normas Generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, consagra que "la Administración Tributaria podrá discrecionalmente, a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por sesenta (60) días el plazo para la presentación de las declaraciones..."

Por su parte, el artículo 329 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, expresa que la Administración Tributaria podrá "prorrogar hasta por dos (2) meses el plazo para la presentación de la declaración jurada anual y el respectivo pago del impuesto".

Ante esta situación, nos encontramos con dos normas generales contradictorias, que establecen plazos diferentes, y una norma especial aplicable únicamente al Impuesto Sobre la Renta.

En razón de que una norma especial (Art.329) puede limitar para un caso específico el alcance de una norma general (Arts.17 y 50 f), debe afirmarse que las disposiciones del artículo 329 del Código Tributario no contradicen los artículos 17 y 50 letra f), y que, además, las disposiciones del artículo 329 únicamente podrán ser aplicables al caso específico de las prórrogas concernientes al Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, la verdadera contradicción radica entre los artículos 17 y 50 literal f), pues ambas disposiciones tienen un carácter general, aplicables a todos los tributos internos nacionales, excepto en lo que se refiere al tiempo máximo de prórroga en el caso del Impuesto Sobre la Renta, que se regir por el artículo 329 del Código Tributario.

Podría argumentarse, no obstante, que no es cierto que exista una contradicción, pues mientras el artículo 17 se refiere a las "prórrogas para el pago de los tributos", el literal f) del artículo 50 únicamente se refiere a prórrogas "para la presentación de las declaraciones" y no para el pago de los tributos. Sin embargo, entendemos que la anterior afirmación Podría ser válida para aquellos casos en los cuales el pago de los tributos no tenga que ir acompañada de una declaración jurada de los contribuyentes o responsables,

sino que existan plazos distintos para declarar y pagar. Pero, qué sucede en aquellos casos en los que la ley exige que la declaración y el pago se efectúen conjuntamente? Cómo Podrían en este último caso separarse las normas distintas consagradas en los artículos 17 y 50 literal f? La respuesta es que no existe ninguna forma, lo que implica una contradicción en los textos.

Ante la contradicción existente entre el artículo 17 y el literal f) del artículo 50 del Código Tributario, cabe hacerse la siguiente pregunta: por cuál de los artículos debe regirse la Administración Tributaria? Por el artículo 17, que contempla un plazo máximo de prórroga de un año o por el literal f) del artículo 50, que establece un plazo máximo de sesenta días? Lo cierto es que el Código Tributario no contempla ninguna disposición sobre la forma en que deben ser interpretadas las normas del mismo y el derecho supletorio, al cual remite el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, no arroja luz para esta solución, pues se trata de dos normas legales contradictorias.

Creemos que la solución a esta contradicción debe hacerse mediante una modificación del Código Tributario. Mientras tanto, y tomando en consideración que la potestad legal concedida en el artículo 17 es más amplia, siendo a su vez discrecional, esto es una facultad del Fisco conceder o no prórrogas, entendemos que la Administración Tributaria puede regir sus actuaciones, en lo que respecta a las prórrogas, en base a las disposiciones del artículo 17, que le permite conceder prórrogas hasta por un máximo de un año.

Por otra parte, y en lo que respecta a las solicitudes de prórrogas, el artículo 17 del Código Tributario establece que las mismas deberán ser efectuadas por los interesados "antes del vencimiento del plazo para el pago" de los tributos. Sin embargo, este artículo 17, el cual traza una norma de carácter general, no señala con qué tiempo de antelación al vencimiento del plazo para pagar el tributo, es que debe hacerse la solicitud de prórroga, lo cual implica que la misma Podría hacerse en cualquier momento antes de este vencimiento. No obstante, el artículo 329 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, consagra que la solicitud de prórroga deber ser presentada a la Administración Tributaria "con una antelación de 15 días del vencimiento del plazo de presentación y pago" del tributo.

Conceder prórrogas para el pago de los tributos constituye una potestad discrecional de la Administración Tributaria. En efecto, de conformidad con los artículos 17, 50 literal f) y 329 del Código Tributario, la Administración Tributaria es libre para decidir si concede o no las prórrogas y su decisión no es susceptible de ningún recurso.

Podría resultar, no obstante, que una persona le solicite oportunamente a la Administración Tributaria una prórroga para pagar el tributo y que simplemente la Administración Tributaria no responda la misma. Qué hacer en estos casos? Pudiendo ser considerado como un desliz de sus redactores, el Código Tributario no establece el valor que debe dársele al silencio de la Administración Tributaria, es decir si considerar el

silencio como una aprobación a la prórroga o por el contrario, si entender que el silencio administrativo constituye de hecho una resolución denegatoria.

Sin embargo, haciendo una extensión del artículo 40 del Código Tributario, que expresa que "la presentación de una consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias", Podría interpretarse que cuando una solicitud de prórroga para pagar el tributo no es respondida por la Administración Tributaria, este silencio constituye una negación a tal solicitud. En este caso, el sujeto pasivo estaría en la obligación de pagar el tributo debido dentro de la fecha establecida para su pago.

A su vez, Podría darse el siguiente caso: un sujeto pasivo hace oportunamente una solicitud de prórroga, es decir antes del vencimiento del plazo para el pago; la Administración Tributaria no responde esa solicitud; esperando una respuesta de la Administración Tributaria, el sujeto pasivo decide no pagar el tributo dentro del plazo establecido para pagar; posteriormente la Administración Tributaria responde concediendo una prórroga. Qué sucedería en este caso? Es válida la prórroga concedida después del vencimiento del plazo de pago o el sujeto pasivo es susceptible de sanciones por mora?

A nuestro entender, la prórroga para el pago del tributo concedida en la forma señalada anteriormente, es totalmente válida, puesto que debe interpretarse que la Administración Tributaria, aunque tardía en su respuesta, entendía que la prórroga era procedente y por eso la concedió, aún a sabiendas de que el sujeto pasivo no había procedido a pagar los tributos dentro del plazo establecido.

Finalmente, debe indicarse que los artículos 17 Párrafo II, 50 literal f) y 329 del Código Tributario, establecen que las prórrogas que se concedan para el pago de los tributos, devengar n los intereses indemnizatorios consignados en el artículo 27 del mismo Código. Estos intereses indemnizatorios serán estudiados más adelante.

#### **IV.- Cómo Debe Pagarse.**

El Proyecto de Código Tributario Dominicano disponía en su artículo 48 que "el pago deberá hacerse en moneda de curso legal, en efectivo o cheque certificado, a menos que se trate de tributos que según la ley deban pagarse por medio de sellos, timbres, estampillas, procedimientos mecánico, papel sellado, certificados de abonos tributarios u otros valores o especies fiscales valoradas. Otros medios de pago podrán establecerse por un reglamento, señalando los requisitos y forma para ello", agregando en su único párrafo que "el pago en especie se hará de conformidad a las leyes que lo establezcan o permitan".

Sin embargo, el Código Tributario Dominicano únicamente consagró que los tributos deben ser pagados, sin establecer si los mismos deben ser pagados en efectivo, cheque, en

especie, mediante sellos o especies timbradas, bonos estatales, certificados tributarios u otros valores. No obstante, es importante estudiar los distintos medios en que pueden ser pagados los tributos.

1) Pago con Dinero en Efectivo: Todos los tributos, de cualquier clase o naturaleza, pueden ser pagados en moneda de curso legal, excepto cuando la ley tributaria establece expresamente que el pago debe realizarse de otra manera. En la República Dominicana la única moneda de curso legal es el peso oro dominicano, el cual tiene fuerza liberatoria para todas las obligaciones públicas y privadas.

2) Pago en Cheque: Cuando el pago debe realizarse en dinero, la ley permite que el pago se efectúe mediante cheque bancario certificado girado por el deudor tributario a favor de la Administración Tributaria.

3) Pago en Especie: El pago en especie constituye el pago de la obligación tributaria mediante bienes muebles o inmuebles. En la República Dominicana, como se vio anteriormente al tratarse el tema de la contribución de mejoras, existe la Ley No.126, de fecha 24 de abril de 1980, denominada ley de Cuota Parte, que establece que "en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado."

No debe confundirse, sin embargo, el pago en especie con la dación en pago. En efecto, mientras el pago en especie constituye el medio de pago establecido por la ley, la dación en pago es "un modo de extinción de una obligación, por el cual el deudor se libera suministrando al acreedor, con el consentimiento de éste, una prestación distinta de la convenida primitivamente" (CAPITANT, Vocabulario Jurídico, pág.183). En virtud de que el Código Tributario ni ninguna otra ley le permite a la Administración Tributaria convenir daciones en pago, ésta no puede aceptar una dación en pago a cambio de la liberación del tributo debido o sus accesorios. En caso de que el sujeto pasivo no pueda pagar en la forma indicada por la ley, el Fisco debe proceder conforme al procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria.

4) Pago con Sellos o Estampillas: Existen algunos tipos de tributos, como por ejemplo los Impuestos sobre Documentos, Bebidas Alcohólicas y Cigarrillos, cuya única forma de pagarlos es a través de la aplicación a determinados documentos o productos, de sellos o especies timbradas que representan el monto del tributo y que han sido previamente adquiridos por el sujeto pasivo. Estos sellos o especies timbradas pueden ser adquiridos en las distintas Colecturías de Rentas Internas, mediante el pago con dinero en efectivo o cheques certificados y únicamente pueden ser utilizados para el pago de determinados tributos que deben cumplirse mediante esta forma de pago.

5) Pago con Bonos Estatales: Uno de los medios que utiliza el Estado para obtener recursos, es la contratación de préstamos mediante la expedición de bonos, los cuales son pagados a la fecha de su vencimiento o con anterioridad, mediante el mecanismo de sorteos. Sin embargo, en muchas ocasiones la ley que crea estos bonos permite que sus poseedores puedan utilizar los mismos para el pago de sus obligaciones tributarias.

6) Pago con Certificados Tributarios: Los certificados tributarios son documentos expedidos por el Estado que sirven para el pago de las obligaciones fiscales. En la República Dominicana la expedición de estos certificados fueron autorizados por la Ley No.69, de fecha 16 de noviembre de 1979, sobre Incentivo a las Exportaciones, teniendo como finalidad incentivar la exportación de productos no tradicionales mediante la concesión al exportador de Certificados de Abono Tributario (CAT) consistente en un porcentaje del valor exportado (no mayor del 15%). Estos Certificados de Abono Tributario, además de servir como instrumento para el pago de cualquier impuesto nacional y no serán computables como ingreso para el pago del Impuesto sobre la Renta, eran transferibles por endoso a cualquier particular. Sin embargo, el artículo 402 del Código Tributario Dominicano derogó el artículo 6 de la Ley No.69, de fecha 16 de noviembre de 1979, con lo cual se eliminó la expedición de estos Certificados de Abono Tributario para el pago de obligaciones fiscales.

#### **V.- Imputación al Pago.**

Podría suceder que al momento en que se vaya a realizar el pago el sujeto pasivo tenga varias deudas tributarias en su contra. Si el sujeto pasivo paga la totalidad de sus deudas, no existiría ningún problema puesto que el monto pagado extingue todas sus obligaciones fiscales. Sin embargo, Podría suceder que el sujeto pasivo, teniendo varias deudas pendientes, como por ejemplo dos o más períodos fiscales atrasados, únicamente pague una parte de éstas. Ante esta situación cabe preguntarse: cómo debe imputarse el pago? La respuesta a esta interrogante es de extrema importancia puesto que de ella podrá depender la aplicación de mora por incumplimiento.

El artículo 50 del Proyecto de Código Tributario Dominicano había consagrado que "cuando en un mismo órgano existieren diferentes deudas tributarias exigibles a un mismo deudor y los pagos voluntarios o forzados que éste efectúe no fueren suficientes para cubrir íntegramente dichas deudas, los pagos que efectúe el deudor se imputan a las más antiguas, considerando como una sola deuda el tributo, los intereses, accesorios, recargos, sanciones pecuniarias y costos de cobranza relativos al mismo."

Aún cuando el Código Tributario Dominicano no consagró una disposición expresa y clara como lo había hecho el Proyecto de Código Tributario, parece ser que cuando existan varias deudas tributarias de un mismo sujeto pasivo, el pago debe imputarse primero a la deuda más antigua y así sucesivamente. Esta interpretación se deduce del artículo 18 del

Código Tributario que, refiriéndose a la compensación, establece que ésta puede efectuarse sobre períodos no prescritos, "comenzando por los más antiguos".

#### **VI.- Dónde Debe Pagarse.**

El Código Tributario Dominicano no estableció un lugar específico en el cual deba realizarse el pago de la obligación tributaria, pues generalmente esta atribución le es conferida al Reglamento.

Actualmente el pago se efectúa en las Colecturías de Rentas Internas. Sin embargo, en el Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario se contempla la posibilidad de que los pagos también puedan hacerse en instituciones bancarias y financieras autorizadas y en las Tesorerías Municipales.

#### **VII.- Pago a Consignación.**

Podría darse el caso en el cual un sujeto pasivo acuda voluntariamente ante la Administración Tributaria a efectuar el pago de su obligación tributaria o sus accesorios, tales como recargos, intereses y sanciones pecuniarias, y que por algún motivo que el Fisco entienda procedente se niegue a recibir el pago o a expedir los recibos de pago correspondientes. Ante esta situación y si el sujeto pasivo considera que la Administración Tributaria carece de fundamento para rechazar el pago, éste debe iniciar un procedimiento de pago a consignación, mediante una oferta real de pago al Fisco, el depósito de las sumas ofertadas y una demanda judicial tendente a que el tribunal declare válido ese pago a consignación y extinguida la obligación tributaria.

El asunto reviste suma importancia para los intereses del sujeto pasivo, puesto que el pago a consignación impediría la aplicación de recargos por mora y otras sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria y otros deberes formales. Aunque el pago a consignación no fue contemplado expresamente por el Código Tributario, su procedencia es indiscutible. En consecuencia, y en atención a lo dispuesto por el párrafo III del Código Tributario, deberá acudir al derecho supletorio.

De conformidad con el artículo 1257 del Código Civil, "cuando el acreedor rehúsa recibir el pago, puede el deudor hacerle ofrecimientos reales; y si rehúsa el acreedor aceptarlos, consignar la suma o la cosa ofrecida. Los ofrecimientos reales seguidos de una consignación, libran al deudor, y surten respecto de él efecto de pago, cuando se han hecho válidamente; y la cosa consignada de esta manera, queda bajo la responsabilidad del acreedor".

Aunque los ofrecimientos reales de pago y la consignación son materia de estudio del Derecho Civil y del Derecho Procesal Civil, debe indicarse lo siguiente:

- 1) Toda consignación debe ser precedida de un ofrecimiento real de pago hecha por el deudor al acreedor, mediante un acto de alguacil que cumpla con los requisitos del artículo 1259 del Código Civil;
- 2) Si el acreedor se rehúsa a aceptar el ofrecimiento de pago, el monto de la obligación se deposita a consignación en la Dirección General de Rentas Internas;
- 3) Después de practicada la consignación, debe el deudor demandar la validez del ofrecimiento de pago y la consignación, por ante la Cámara de lo Civil y Comercial del Juzgado de Primera Instancia correspondiente.

### **VIII.- Pago Bajo Protesta.**

Podría ocurrir que en ciertos casos el sujeto pasivo, aún entendiéndose que tiene razón en sus alegatos, se vea forzado a pagar el tributo. Por ejemplo, y aunque no es competencia del Código Tributario, podría darse el caso en que a un importador de mercancías la Dirección General de Aduanas pretenda cobrarle más impuestos de los que debe pagar. Teniendo urgencia en retirar su mercancía de los depósitos aduaneros, y sabiendo que no puede efectuar este retiro hasta que pague los tributos, el importador prefiere pagar los impuestos bajo protesta, sacar la mercancía de aduanas y posteriormente elevar los recursos permitidos por la ley. Igual situación podría presentarse con otros tipos de tributos, donde el sujeto pasivo, ante la inminencia de un embargo en su contra, prefiere pagar los tributos antes que verse privado de sus bienes.

En casos como los anteriores, el sujeto pasivo puede válidamente proceder al pago de los tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias que le requiera la Administración Tributaria, y posteriormente, dentro de los plazos fijados por la ley, elevar los recursos correspondientes para demostrar que el pago efectuado era improcedente. No es necesario, a nuestro entender, salvo el caso en que la ley así lo disponga, que el sujeto pasivo declare que el pago lo hace bajo protesta. Basta con que el pago sea improcedente. Ante estos casos, el sujeto pasivo tendría la opción de elevar los recursos establecidos o iniciar un procedimiento de solicitud de reembolso del pago indebido o en exceso.

## **Sección II La Compensación**

La compensación es la figura jurídica mediante la cual dos personas que son deudoras una de la otra, se pagan recíprocamente sus deudas con las acreencias que tienen entre ellas. Se trata de dos obligaciones distintas entre dos personas. Por ejemplo, si Juan le debe a



Pedro RD\$100.00 y a su vez Pedro le debe a Juan RD\$100.00, entre Pedro y Juan se celebra una compensación de deudas para que ninguno de ellos sea deudor ni acreedor del otro. En caso de que la deuda de uno de ellos sea mayor que la del otro, Podría haber una compensación parcial de deudas y la diferencia resultante después de la compensación, podrá ser exigida.

De este modo, la compensación de deudas puede ser de dos maneras, total o parcial:

1) La compensación es total cuando se extinguen ambas deudas, como por ejemplo en el siguiente caso: si Juan le debe a Pedro RD\$100.00 y a su vez Pedro le debe a Juan RD\$100.00, entre Pedro y Juan se celebra una compensación de deuda para que ninguno de ellos sea deudor ni acreedor del otro.

2) La compensación es parcial cuando una de las deudas es mayor a la otra, como por ejemplo en el siguiente caso: Juan le debe a Pedro RD\$100.00 y Pedro le debe a Juan RD\$50.00. En este caso la compensación se opera hasta el límite de la menor y la diferencia resultante después de la compensación permanecer como una deuda y podrá ser exigida.

En materia tributaria lo normal es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea contribuyente o responsable, sea deudor del sujeto activo por los tributos que tiene que pagar. Sin embargo, puede darse el caso en el cual el sujeto activo pase a ser deudor del sujeto pasivo. Así sucede, por ejemplo, cuando el contribuyente o responsable le hace un pago en exceso o indebido al sujeto activo, caso en el cual el Fisco pasa a ser deudor del sujeto pasivo por las sumas que fueron pagadas en exceso o en forma indebida.

Cuando el sujeto activo es deudor del sujeto pasivo, por un pago indebido o en exceso, por ejemplo, y a su vez el sujeto pasivo es deudor del sujeto activo por los tributos que tiene que pagar, se puede la compensación.

De conformidad con el artículo 18 del Código Tributario, "cuando los sujetos activos (debe ser activo, en singular) y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse entre ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor".

Por su parte, el artículo 19 del mismo Código establece que "la Administración Tributaria, de oficio o a petición de parte, podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo con el crédito que éste tenga a su vez contra el sujeto activo por concepto de tributos, intereses y sanciones pagados indebidamente o en exceso, siempre que tanto la deuda, como el crédito sean ciertos, firmes, líquidos, exigibles, provengan de un mismo tributo y/o sus intereses y sanciones, y se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos".

De la lectura de los artículos 18 y 19 del Código Tributario se desprenden las siguientes consecuencias:

1) Es posible la compensación total o parcial de deudas recíprocas entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo. La compensación total extingue ambas deudas. La compensación parcial extingue la deuda menor y hace subsistir la diferencia.

2) La Administración Tributaria no está obligada a compensar las deudas, pero tiene la facultad de hacerlo, ya sea de oficio o a petición de la parte interesada. Es esta la razón por la cual el artículo 19 del Código Tributario expresa textualmente que "la Administración Tributaria, de oficio o a petición de parte, podrá compensar..." Sin embargo, cuando la Administración Tributaria decida no compensar las deudas, el sujeto pasivo tiene la facultad de solicitar el reembolso de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida, conforme al procedimiento establecido para estos casos.

3) La compensación puede hacerse por deudas provenientes de tributos, intereses y sanciones pecuniarias pagadas indebidamente o en exceso por el sujeto pasivo. Pero tanto el crédito del sujeto pasivo como la deuda del sujeto activo, deben provenir de un mismo tipo de tributo y/o sus intereses y sanciones; es decir, que si por ejemplo el crédito del sujeto pasivo en contra del Fisco se originó como consecuencia de un pago en exceso o indebido de tributos, intereses o sanciones relativas al Impuesto sobre la Renta, este crédito únicamente se puede compensar con una deuda causada por el sujeto pasivo como consecuencia del Impuesto sobre la Renta y no con otro tipo de tributo.

4) Tanto la deuda del sujeto activo como el crédito del sujeto pasivo, deben ser ciertos, firmes, líquidos y exigibles.

a) Cierto: Que sea verdadero, es decir que no se plantee ninguna duda sobre su validez;

b) Firme: Que el crédito sea irrevocable.

c) Líquido: Que el monto del crédito y de la deuda hayan sido determinados en un valor en dinero;

d) Exigible: Que el pago de la deuda o del crédito pueda ser exigido al momento de la compensación.

5) La deuda del sujeto activo y el crédito del sujeto pasivo, deben referirse a períodos no prescritos y la compensación de deuda debe iniciarse por los períodos más antiguos. Esto significa lo siguiente:

a) Ni la deuda ni el crédito tributario pueden haber prescrito. El artículo 21 del Código Tributario establece que tanto el pago de la deuda como del crédito tributario deben ser exigidos dentro de un determinado período de tiempo. Si el interesado, que es la persona que posee el crédito contra el deudor, no exige ese pago dentro de ese plazo, su crédito prescribe y ya no tendrá fuerza legal para exigir el pago. Para que pueda operarse la compensación de deudas o créditos, estas deudas o crédito no deben haber prescrito.

Aunque lo referente a la prescripción será estudiado más adelante, es preciso indicar que de acuerdo a lo consignado en el artículo 21 del Código Tributario, el Fisco tiene un plazo de tres años para requerirle al sujeto pasivo el pago del impuesto, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo establecido por la ley para pagar el tributo. Por su parte, el sujeto pasivo también cuenta con un plazo de tres años para exigirle al Fisco la devolución de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida. Si la deuda o el crédito han prescrito, no puede materializarse la compensación respecto de esa deuda o crédito.

b) La deuda o el crédito tributarios sólo pueden referirse o aplicarse a períodos no prescritos.

Establece el artículo 19 del Código Tributario que para poder compensar tributos, intereses y sanciones pecuniarias, éstos deben referirse a "períodos no prescritos". Pero, ¿qué debe entenderse por "períodos no prescritos"? Cuando en materia tributaria se habla de "período fiscal", se hace referencia al conjunto de actividades u operaciones tributarias que se ejercen dentro de un período de tiempo. Lo normal es, en ciertos impuestos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta, que un período fiscal tenga una duración de un año.

De acuerdo al artículo 21 del Código Tributario, prescriben a los tres años las acciones del Fisco en contra del sujeto pasivo para requerir el pago del impuesto y también las acciones del sujeto pasivo en contra del Fisco para exigir el reembolso de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida. Así, podría afirmarse, en principio, que un período tiene una duración de un año y que a los tres años de la fecha en que venció ese período, el mismo prescribe, siempre que no haya habido interrupción o suspensión de la prescripción, como se explicará más adelante.

La compensación entre el crédito y la deuda tributaria se efectúa respecto de un período fiscal. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 19 del Código Tributario, no puede haber compensación de deudas o créditos respecto de períodos fiscales que hayan prescrito.

c) La compensación de deudas o créditos, cuando proceda, debe realizarse comenzando por los períodos más antiguos que no estén prescritos.

Por ejemplo, si los períodos fiscales del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios 1990, 1991 y 1992 no han prescrito, y en todos estos períodos existe un crédito

y una deuda tributaria, el fenómeno de la compensación debe efectuarse primero respecto del período correspondiente al ejercicio fiscal 1990, aún cuando el crédito o la deuda haya surgido en un período distinto. Una vez compensado el período 1990, entonces podrá efectuarse una compensación respecto del período 1991 y así sucesivamente hasta que no queden deudas y créditos por compensar.

Ahora bien cabe preguntarse lo siguiente: Puede un sujeto pasivo que es acreedor tributario del Fisco cederle ese crédito a otro sujeto pasivo que es deudor de la Administración Tributaria, a los fines de que se proceda a una compensación?

De conformidad con los artículos 1689 y siguientes del Código Civil, la cesión de crédito es permitida entre el acreedor y un tercero, pero sólo surte efecto respecto del deudor cuando a ese deudor se le haya notificado la transferencia. Aunque el Código Tributario no dice nada respecto de la cesión de crédito, entendemos que las disposiciones del Código Civil respecto de esta materia tienen plena aplicación en materia tributaria. Sin embargo, es importante recordar que la compensación no es obligatoria para la Administración Tributaria, sino una potestad discrecional que le concede la ley, de donde hay que afirmar que cuando el Fisco decide no compensar, al cesionario sólo le queda una solicitud de reembolso y posteriormente una acción en repetición.

### **Sección III La Confusión**

La confusión es el fenómeno jurídico mediante el cual en una misma persona se reúnen a la vez las calidades de deudor y acreedor de una misma deuda. Como establece el artículo 1300 del Código Civil: "Cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en la misma persona, se produce, de derecho, una confusión que destruye los dos créditos".

Aún cuando la confusión de derechos es poco frecuente, en el derecho civil normalmente ocurre en los casos de transmisión sucesoral. En este sentido, se podría dar el caso siguiente: Juan es hijo de Pedro y como consecuencia de un préstamo que Juan le hizo a Pedro, Juan es acreedor de su padre. Pocos días después de este préstamo, Pedro muere sin haberle pagado a Juan. Al morir Pedro, Juan pasa a ser heredero de los derechos y obligaciones de Pedro. Ante esta situación, Juan se convierte en acreedor de la deuda que ha heredado, es decir acreedor de sí mismo. En vista de que constituye un absurdo jurídico que Juan accione judicialmente contra sí mismo, se produce en este caso una confusión de derechos, desapareciendo el crédito que Juan tenía contra su padre. La confusión es, por lo tanto, uno de los modos de extinción de las obligaciones, ya sea que éstas tengan un origen contractual o extracontractual.

El fenómeno de la confusión no es frecuente en materia tributaria y ocurre cuando el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a ocupar el lugar que tenía el sujeto pasivo, sea

contribuyente o responsable. Ante esta situación, el sujeto activo se subroga inmediatamente en los derechos y obligaciones del sujeto pasivo, asumiendo las deudas tributarias de éste.

Señala el artículo 20 del Código Tributario que "la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objetos del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos que el pago".

Cuando el sujeto activo pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo, se extingue automáticamente la deuda que tenía el sujeto pasivo frente al sujeto activo. En este caso, la confusión surte el mismo efecto que el pago.

El caso más frecuente de confusión en materia tributaria es aquel en el cual el sujeto activo pasa a ser heredero universal de los bienes, derechos y obligaciones del sujeto pasivo, ya fuese por vía testamentaria o no.

De acuerdo con ROSS (Derecho Tributario Sustantivo, pág.332) la confusión no procede en los siguientes casos:

1) "Cuando el sujeto activo adquiere bienes no adquiere la calidad de sujeto pasivo respecto de las obligaciones tributarias relacionadas con esos bienes y que fueren anteriores a la adquisición de ellos, como puede ocurrir por ejemplo en la expropiación de un bien inmueble. Las obligaciones anteriores no se extinguen por confusión". Para hacer esta afirmación, ROSS argumenta que "la obligación tributaria es un vínculo entre sujetos y no sigue a la cosa por no ser una carga real".

A nuestro entender, esta afirmación de ROSS es correcta, no sólo porque la obligación tributaria es un vínculo entre sujetos, sino principalmente por considerar que la obligación tributaria es un vínculo de carácter personal entre el sujeto activo y el pasivo. Al tener un carácter personal y no real, el sujeto pasivo responde con todos sus bienes, presentes y futuros, y no con uno en particular.

Es por esta razón que entendemos, por ejemplo, que cuando un inmueble se encuentra afectado por un impuesto a la propiedad, como Podría ser el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS), y su propietario lo transfiere a un tercero teniendo deudas tributarias causadas por este impuesto, el sujeto activo puede perseguir el cobro de su acreencia en contra del antiguo propietario de este inmueble, ya que, al crear la obligación tributaria un vínculo de carácter personal y no real, la obligación persiste, aún cuando haya desaparecido el inmueble que originó esa obligación.

2) "Cuando el sujeto activo goza de inmunidad tributaria, caso en el cual, no puede ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias". En estos casos, y al ser la confusión la reunión de las calidades de deudor y acreedor en una misma persona, la confusión no podría darse, pues faltaría en el sujeto activo la calidad de deudor.

3) "Cuando la ley expresamente ha querido constituir como sujeto pasivo al sujeto activo o a entidades dependientes de él".

Finalmente, cabe señalar que la confusión opera de pleno derecho, es decir sin necesidad de que sea pronunciada por la Administración Tributaria o un juez, siendo su efecto la extinción de la deuda.

## **Sección IV La Prescripción**

### **I.- Definición.**

Prescripción es la liberación de una obligación por el transcurso del tiempo. Es, por lo tanto, uno de los modos de extinción de las obligaciones.

En Derecho Civil, cuando una persona tiene una acreencia contra otra, debe proceder al cobro de esa acreencia dentro de un período de tiempo, so pena de perder su derecho al cobro. En materia penal, por su parte, la acción pública para perseguir el castigo de un infractor, también debe ejercerse dentro de un tiempo determinado. Cuando la acción civil o penal no es ejercida dentro del período de tiempo consignado en la ley, esta acción prescribe, dando como resultado la liberación de las obligaciones del deudor o infractor.

En materia tributaria la prescripción juega un papel de extrema importancia en las relaciones jurídicas entre deudor y acreedor, vale decir entre sujeto pasivo y Administración Tributaria, puesto que las leyes tributarias normalmente consagran un plazo para que los derechos del acreedor sean ejercidos, so pena de extinguirse la obligación.

### **II.- Plazo y Materia de Prescripción.**

De conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, prescriben a los tres años:

**1) Las acciones del Fisco para exigirle al sujeto pasivo la presentación de las declaraciones juradas.**

En algunos tipos de tributos, el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene el deber de presentar una declaración jurada del impuesto. Así, por ejemplo, el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, expresa que "la determinación y

percepción del impuesto se efectuar sobre la base de declaraciones juradas que deben presentar los responsables del pago del gravamen", señalándose en el artículo 330 del mismo Código cuales son las personas que deben presentar declaraciones juradas del Impuesto sobre la Renta. A su vez, el artículo 312 del Código Tributario, también refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, establece que "las personas o empresas instituidas en agentes de retención deben presentar anualmente a la Administración Tributaria una declaración jurada de las retenciones operadas durante el año calendario anterior".

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 66 del Código Tributario, cuando el sujeto pasivo no presenta las declaraciones juradas que debe presentar, la Administración Tributaria debe, dentro del plazo de prescripción, proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria.

Consagra el artículo 257 del Código Tributario que la omisión de presentar las declaraciones juradas, por parte del sujeto pasivo, constituye un incumplimiento de sus deberes formales, sancionado con multa de RD\$100.00 a RD\$10,000.00.

Cuando el sujeto pasivo no presenta las declaraciones juradas que debe presentar, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de tres años para exigirle la presentación de las mismas, pudiendo determinar de oficio la obligación tributaria. En caso de que el Fisco no le exija al sujeto pasivo la presentación de esas declaraciones, dentro del término de tres años, pierde su derecho a exigir las posteriormente.

## **2) Las acciones del Fisco para impugnar las declaraciones juradas efectuadas por los sujetos pasivos.**

Las declaraciones juradas que sean presentadas al Fisco por los sujetos pasivos pueden contener errores, falsedades o estar incompletas. En estos casos, la ley le concede a la Administración Tributaria la facultad de impugnar estas declaraciones, realizando los ajustes que estime pertinentes, mediante una determinación o estimación de oficio de la obligación tributaria.

Señala el numeral 2 del artículo 66 del Código Tributario, que dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria debe proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, "cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables".

Cuando el sujeto pasivo ha presentado las declaraciones juradas que debe presentar, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de tres años para impugnar cualquier error, falsedad u omisión que puedan tener estas declaraciones, pudiendo efectuar los ajustes que considere de lugar. En caso de que el Fisco no impugne las declaraciones

juradas presentadas por los sujetos pasivos, dentro de este término de tres años, pierde su derecho a impugnarlas posteriormente.

### **3) Las acciones del Fisco para requerirle al sujeto pasivo el pago del impuesto.**

El sujeto pasivo se encuentra en la obligación de cumplir oportunamente con su obligación tributaria, es decir con la obligación de pagar el tributo debido en la fecha establecida.

Si el sujeto pasivo no cumple voluntaria y oportunamente con su obligación de pago, incurre en mora. De acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario, "la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda". Por lo tanto, desde el momento en que existe mora, la Administración Tributaria se encuentra facultada para proceder al cobro compulsivo de la deuda.

En el caso de que el sujeto pasivo no haya pagado el impuesto debido en la fecha establecida, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de tres años para requerirle al sujeto pasivo el pago de ese impuesto. Si el Fisco no exige este pago dentro del término de tres años, pierde su derecho a requerirlo posteriormente.

### **4) Las acciones del Fisco para practicar la estimación o determinación de oficio de la obligación tributaria.**

El artículo 64 del Código Tributario conceptualiza la determinación de la obligación tributaria como "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".

Aún cuando por un desliz de sus redactores el artículo 65 del Código Tributario establece textualmente que "la determinación de la obligación tributaria ser practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria", lo cierto es que en ciertos tipos de tributos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta y el ITBIS, la determinación, que no es más que un acto de declaración, según los términos del artículo 64 del mismo Código Tributario, es hecha por el sujeto pasivo, aún cuando la Administración Tributaria tenga la facultad de impugnarlas o estimarlas de oficio.

Además, el propio Código Tributario, en su artículo 66, consagra expresamente y de manera excepcional, los casos en los cuales la Administración Tributaria puede proceder a determinar o estimar "de oficio" la obligación tributaria. En efecto, señala este artículo que dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deber proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:



a) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

b) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables;

c) 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 el supuesto de que por alguno de los motivos indicados en el artículo 66 del Código Tributario, el Fisco deba proceder a practicar una estimación o determinación de oficio en contra del sujeto pasivo, debe hacerlo dentro de un plazo de tres años. Si no lo hace dentro de este plazo de tres años, pierde su derecho y no podrá efectuarla posteriormente.

### **5) Las acciones por violación a este Código o a las Leyes Tributarias.**

De acuerdo con el Código Tributario, el no pago oportuno de la obligación tributaria, el incumplimiento de los deberes formales, las faltas o contravenciones tributarias y los delitos tributarios, constituyen violación al Código Tributario.

Señala el artículo 21 del Código Tributario, que las acciones por violación al Código Tributario o a las leyes tributarias, prescriben en el término de tres años. Ahora bien, ¿qué es "violación" a los fines del artículo 21 del Código Tributario?

Si se parte de la idea de que para el Código Tributario constituye violación el no pago oportuno de la obligación tributaria, el incumplimiento de los deberes formales, las faltas o contravenciones y los delitos tributarios, habría entonces que afirmar que el artículo 21 se refiere a todos estos tipos de violación y que por ende las acciones contra estas violaciones prescriben a los tres años.

Lo cierto es que el artículo 21 del Código Tributario, al establecer una norma de carácter general, es aplicable, en principio, a cualquier tipo de violación al Código Tributario o a otras leyes tributarias. Sin embargo, este artículo 21 no se aplicaría a aquellos casos en los cuales el propio Código Tributario o leyes tributarias posteriores, contemplen expresamente normas especiales sobre este asunto.

Cuando la violación al Código Tributario constituye una falta o contravención, la acción para perseguir la aplicación de sanciones prescribe en el término de tres años. En efecto, de acuerdo con el artículo 226 del Código Tributario, "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". Aunque este artículo

226 habla de "infracciones", el mismo se refiere únicamente a las "faltas o contravenciones" y no a los delitos tributarios, como se explica en su oportunidad al tratar el tema de las infracciones tributarias.

Sin embargo, cuando la violación al Código Tributario constituye un delito tributario, la acción para perseguir la sanción no prescribe en el término que señala el Código Tributario, sino en el plazo establecido en el Código Penal para la prescripción de los delitos comunes. En efecto, según el artículo 227 del Código Tributario, "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 prescribir en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal".

De conformidad con el artículo 455 del Código de Procedimiento Criminal, la acción para perseguir la aplicación de sanciones por la comisión de delitos, prescribe a los tres años. Sobre este particular, nuestra Suprema Corte de Justicia ha señalado que "la prescripción de tres años a que se refiere el artículo 455 del Código de Procedimiento Criminal, se refiere a todos los delitos, incluyendo a los previstos por leyes especiales". (B.J. 614, pág.1781, septiembre de 1961; B.J. 611, pág.1155, junio de 1961).

En consecuencia, tratándose de faltas o contravenciones tributarias, de delitos tributarios o de cualquier otra violación al Código Tributario, las acciones para perseguir las sanciones correspondientes prescriben en el término de tres años.

Por otra parte y con respecto a la prescripción de la acción para el cobro de los intereses indemnizatorios señalados en el artículo 27 del Código Tributario, causados por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias, el Párrafo II del artículo 226 del Código Tributario establece que esta acción prescribe en el plazo de tres años.

No obstante lo expresado anteriormente, es preciso señalar que el tema de la prescripción de las acciones para perseguir la aplicación de sanciones y el de la prescripción para aplicar las sanciones, ser estudiado más adelante con mayor amplitud, al tratarse todo lo referente a las infracciones y sanciones tributarias.

#### **6) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.**

En ciertas ocasiones el sujeto pasivo le paga a la Administración Tributaria una cantidad de dinero que realmente no le debe o le paga más de la suma que realmente tenía que pagar. Es lo que se conoce como un pago indebido o en exceso. En estos casos, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación legal de devolver estas sumas.

Expresa el artículo 68 del Código Tributario, que "el pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dar 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".

Cuando el sujeto pasivo que pague en exceso o en forma indebida le solicita al Fisco el reembolso de ese dinero y la Administración Tributaria no se lo reembolsa o lo reembolsa parcialmente, el interesado podrá entonces incoar una acción en repetición.

De acuerdo con el Párrafo I del artículo 141 del Código Tributario, "corresponde también al Tribunal Contencioso Tributario, conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos en general, en las condiciones en que se especifica en otra parte de este Código". La acción en repetición del impuesto debe ser iniciada por ante el Tribunal Contencioso Tributario, dentro de un plazo de tres años, según lo consagra el artículo 21 del Código Tributario. Sin embargo, es preciso señalar que aunque el artículo 21 del Código Tributario expresa textualmente que prescriben a los tres años las acciones contra el Fisco en "repetición del impuesto", tal disposición debe ser interpretada en sentido amplio, conjuntamente con los artículos 68 y 141 del mismo Código, para afirmar que la acción en repetición puede también referirse a los recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias que hayan sido pagadas en exceso o en forma indebida.

### **III.- Punto de Partida del Plazo de Prescripción.**

Todo plazo, incluyendo el de prescripción, debe tener un punto de partida; es decir, determinar a partir de qué momento debe empezar a computarse el plazo.

Como se dijo anteriormente, el artículo 21 del Código Tributario establece tres años de prescripción para las siguientes acciones:

- 1) Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio;
- 2) Las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias; y,
- 3) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.

De acuerdo con el Párrafo único del artículo 21 del Código Tributario, "el punto de partida de las prescripciones indicadas en el presente artículo ser la fecha del 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".

Por su parte, el artículo 22 del mismo Código consagra que "el plazo de prescripción se contar 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".

Sin embargo, aún cuando el Párrafo del artículo 21 del Código Tributario utiliza textualmente la frase "las prescripciones indicadas en el presente artículo", haciendo pensar que se refiere a la prescripción de todas las acciones que señala el artículo 21, entendemos que tanto el Párrafo del artículo 21 como el artículo 22 de este Código, únicamente se refieren al punto de partida del plazo de prescripción de "las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio", por las razones que se expondrán más adelante.

Para entender con mayor claridad el tema del punto de partida de las prescripciones consignadas en el Código Tributario, conviene dividir este estudio en tres partes:

### **1) Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio.**

Del análisis del Párrafo del artículo 21 y del artículo 22 del Código Tributario, se puede deducir que, salvo disposición legal en contrario, el punto de partida del plazo de prescripción para que el Fisco le pueda exigir a los sujetos pasivos las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio, es de la siguiente manera:

a) En los casos en que el impuesto se paga conjuntamente con la presentación de una declaración jurada, el punto de partida del plazo de prescripción es la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración jurada y pagar el impuesto;

b) En los casos en los cuales no se requiera la presentación de una declaración jurada para pagar el impuesto, el punto de partida del plazo de prescripción es el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto.

En consecuencia, para calcular el punto de partida de la prescripción, el Código Tributario no toma en cuenta la fecha en que realmente se pagó el impuesto o la fecha en que se presentó la declaración jurada correspondiente, sino la fecha del vencimiento del plazo para pagar la obligación tributaria.

### **2) Las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias.**

Para el cómputo del plazo de prescripción de las acciones por violación al Código Tributario o a leyes tributarias especiales, no se toma en consideración la fecha en que

debió pagarse el impuesto ni la fecha en que debió presentarse la declaración jurada, sino el momento en que se cometió la violación. En efecto, expresa el artículo 226 del Código Tributario que "la acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones (léase únicamente como faltas o contravenciones tributarias, según se explica al tratar el tema de las infracciones), así como para hacerlas cumplir, prescribe en el término de 3 años, contados desde que se cometió la infracción".

Asimismo, el Párrafo I del artículo 226 del Código Tributario, refiriéndose a la prescripción de la acción para perseguir la aplicación de sanciones por faltas o contravenciones tributarias, establece que si la infracción fuere de carácter continuo, el término de prescripción, que es de tres años, comienza a correr a partir del día siguiente en que hubiere cesado de cometerse la infracción. En materia jurídica, específicamente en Derecho Penal, se entiende por infracción de carácter continuo aquella que no se comete en un solo momento, sino durante el transcurso de un período de tiempo.

Para los delitos tributarios el punto de partida del plazo de prescripción no se rige por el Código Tributario, sino por la ley penal común, según establece el artículo 227 del Código Tributario, que textualmente expresa lo siguiente: "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, prescribe en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal". En este sentido y de conformidad con los artículos 454 y 455 del Código de Procedimiento Criminal, el punto de partida del plazo de prescripción para dar inicio a la acción pública, es el momento en que se hubiere cometido el delito.

Con respecto a la prescripción de la acción para el cobro de los intereses indemnizatorios contemplados en el artículo 27 del Código Tributario, causados por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias, el Párrafo II del artículo 226 del Código Tributario establece que esta acción prescribe en el plazo de tres años. Aunque este artículo no consagra expresamente el punto de partida de esta prescripción, entendemos que debe ser el momento en que se hace exigible el pago de las sanciones pecuniarias.

### **3) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.**

De conformidad con el artículo 68 del Código Tributario, cuando una persona le hace un pago indebido o en exceso a la Administración Tributaria, ésta tiene que devolverle ese dinero, mediante un procedimiento en reembolso que hace el interesado; si el Fisco no lo devuelve o solo devuelve una parte, el interesado podrá entonces incoar una acción en repetición. Se trata, por tanto, de dos procedimientos distintos: a) Solicitud de reembolso; y, b) Acción en Repetición.

Con respecto a la prescripción, el artículo 21 literal c) del Código Tributario establece que prescribe en los tres años "las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto". Sin

embargo, en ninguno de sus artículos el Código Tributario consagra el plazo de prescripción para las solicitudes de reembolso ni el punto de partida del plazo de prescripción de las acciones en repetición.

Ante esta laguna del Código Tributario, y partiendo de la prescripción general de tres años consignada en el artículo 21 de ese Código, entendemos que la persona que efectuó un pago indebido o en exceso a la Administración Tributaria tiene un plazo de tres años para solicitarle al Fisco el reembolso de ese dinero, contados a partir del momento en que real y efectivamente efectuó el pago indebido o en exceso, pues es a partir de este pago que nacen los derechos del sujeto pasivo para exigir la devolución.

Con referencia a la acción en repetición, Podría afirmarse que el punto de partida del plazo de los tres años de prescripción, debe empezar a computarse a partir del momento en que la Administración Tributaria le notifica al interesado la negación del reembolso y en caso de que no se produzca esta negativa, sino un simple silencio administrativo, el plazo debe empezar a correr a partir del vencimiento de los tres años dados al Fisco para que responda sobre la solicitud de reembolso.

#### **IV.- La Interrupción de la Prescripción.**

##### **1) Definición.**

De acuerdo con CAPITANT, la interrupción es "la detención del curso de la prescripción, en condiciones tales que el tiempo anterior a la fecha del hecho interruptivo no puede ser contado ya como útil para el cumplimiento de la prescripción" (Vocabulario Jurídico, pág.329).

En consecuencia, cuando el plazo de prescripción es interrumpido, éste empieza a correr de nuevo sin tomar en consideración el tiempo que ya había transcurrido.

##### **2) Causas de Interrupción de la Prescripción.**

De acuerdo con el artículo 23 del Código Tributario, el término de prescripción se interrumpe por tres causas:

a) "Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración".

Aunque por una errónea redacción el literal a) del artículo 23 del Código Tributario expresa textualmente que el término de prescripción se interrumpe "por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración", lo correcto hubiese sido utilizar una mejor redacción y

expresar que el término de prescripción se interrumpir "por notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o efectuada por la Administración Tributaria", tal y como señalaba el Proyecto de Código Tributario Dominicano.

Pero a pesar de su mala redacción, Podría deducirse que de acuerdo con el literal a) del artículo 23 del Código Tributario, el término de prescripción se interrumpe en dos casos:

a.1) Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo.

Desde el momento en que el sujeto pasivo le notifica a la Administración Tributaria la determinación de su obligación tributaria, en aquellos casos en los cuales la determinación sea realizada por el sujeto pasivo, se interrumpe el término de la prescripción.

a.2) Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada de oficio por la Administración Tributaria.

En virtud de las disposiciones del artículo 66 del Código Tributario, la Administración Tributaria goza de facultades para determinar de oficio la obligación tributaria. Cuando la Administración Tributaria efectúa una determinación o estimación de oficio, el plazo de prescripción se interrumpe desde el momento mismo en que esa determinación le es notificada al sujeto pasivo. No obstante, es preciso recordar que cuando se trató el tema de la determinación de la obligación tributaria se dijo que en el Código Tributario Dominicano existía una contradicción de textos, pues mientras el literal a) del artículo 23 daba a entender que la determinación de la obligación tributaria podía ser efectuada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria, señalándose en el artículo 66 aquellos casos excepcionales en los cuales la Administración Tributaria debía proceder de oficio a efectuar la determinación, en el artículo 65 del mismo Código se establecía que "la determinación de la obligación tributaria ser practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria".

A pesar de esta contradicción legal, y para los fines de la interrupción del plazo de prescripción, hay que afirmar que de acuerdo con el literal a) del artículo 23 del Código Tributario, el término de prescripción se interrumpe por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o por la notificación de la determinación de oficio efectuada por la Administración Tributaria.

b) "Por el reconocimiento expreso o t cito 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".

En ciertos casos el sujeto pasivo realiza un reconocimiento expreso de su obligación tributaria. Así sucede, por ejemplo, cuando en una declaración jurada, carta, solicitud o acto el sujeto pasivo reconoce expresamente su obligación. Este reconocimiento también puede ser t cito, como por ejemplo cuando el sujeto pasivo paga una parte de lo que debe. Lo importante, tanto en el caso de reconocimiento expreso como en el reconocimiento t cito, es que no haya lugar a dudas de que real y efectivamente se hizo un reconocimiento de la obligación, es decir que este reconocimiento no surja de interpretaciones o presunciones vagas e imprecisas. Como afirma JARACH: "en cuanto al reconocimiento t cito debe consistir en actos inequívocos, cuya interpretación no puede ser otra que la de admitir la existencia de la deuda" (Curso Superior de Derecho Tributario, pág.253).

Cuando el sujeto pasivo reconoce su obligación, el término de prescripción se interrumpe y se considera como fecha de la interrupción la fecha de la declaración, carta, solicitud o acto en que se reconoce la deuda.

c) "Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda".

Cuando el sujeto pasivo es deudor de la Administración Tributaria y no efectúa voluntariamente el pago de su deuda, el Fisco debe, dentro del plazo de prescripción, iniciar los procedimientos necesarios para cobrar su acreencia.

Aunque el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria ser estudiado en su oportunidad al tratarse este tema, es preciso señalar que de acuerdo con los artículos 91 y siguientes del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene capacidad legal para crear y ejecutar sus propios títulos ejecutorios, sin necesidad de acudir a ningún tribunal judicial o administrativo que los establezca, autorice o valide, constituyendo un título ejecutorio el "Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente", según consagra el artículo 97 de este Código.

De conformidad con el artículo 91 del Código Tributario, la acción ejecutoria para el cobro de la deuda tributaria se inicia con la notificación al deudor de un mandamiento o requerimiento de pago, "bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes".

En virtud de lo anterior, se pueden hacer las siguientes deducciones:

c.1) Aún cuando el literal c) del artículo 23 del Código Tributario se refiera a cualquier "acto judicial" tendente al cobro de la deuda, lo cierto es que todos los actos tendentes al cobro de la deuda tributaria tienen carácter de actos administrativos y no de actos judiciales, puesto que el procedimiento de cobro de estas deudas se realiza



con total independencia de los órganos judiciales, aún cuando el deudor pueda incoar un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Contencioso Tributario.

c.2) El procedimiento tendente a "ejecutar" el cobro de la deuda se inicia con un mandamiento de pago notificado por la Administración Tributaria al deudor. En consecuencia, ningún acto notificado por el Fisco al deudor con anterioridad a la notificación del mandamiento de pago, puede ser considerado como tendente al cobro de la deuda.

Debe tenerse presente, asimismo, que para que el acto administrativo interrumpa la prescripción, debe tener una finalidad en especial: el cobro de la deuda. Si el acto administrativo no ha sido dirigido a "ejecutar el cobro de la deuda", ese acto no interrumpe la prescripción. Por lo tanto, en vista de que la notificación al sujeto pasivo del inicio de una fiscalización o verificación o de una determinación de oficio no constituyen actos tendentes "a ejecutar el cobro de la deuda", estas notificaciones no interrumpen el término de la prescripción. A su vez, las medidas cautelares o conservatorias consagradas en los artículos 81 y siguientes del Código Tributario, al no ser medidas tendentes a "ejecutar" el cobro de la deuda, sino a garantizarla, no interrumpen el término de la prescripción, a menos que estas medidas hayan sido practicadas con posterioridad a la notificación al deudor de un mandamiento de pago, puesto que en este último caso dichas medidas cautelares forman parte del procedimiento de ejecución del cobro de la deuda, es decir se encuentran ubicadas dentro de "cualquier acto administrativo" tendente al cobro.

Por lo tanto, desde el momento en que la Administración Tributaria le notifica al deudor cualquier acto administrativo tendente a ejecutar el cobro de esa deuda, el término de prescripción se interrumpe y empieza a correr de nuevo.

### **3) Efectos de la Interrupción de la Prescripción.**

Cuando el término de la prescripción es interrumpido como consecuencia de una de las causas señaladas en el artículo 23 del Código Tributario, se producen inmediatamente los siguientes efectos:

a) El Término de Prescripción se Computa de Nuevo.

De conformidad con el Párrafo I del artículo 23 del Código Tributario, cuando la prescripción se interrumpe no se considerar el tiempo corrido con anterioridad al momento de la interrupción de la prescripción, sino que comenzar a computarse un nuevo término de prescripción, a partir del momento en que se produjo la interrupción.

Es decir que, por ejemplo, si el término de prescripción para incoar una acción en repetición de un pago indebido o en exceso es de tres años contados a partir del día 15 de enero de 1992 y al cabo de un año, o sea el día 15 de enero de 1993, la prescripción es interrumpida, el término de prescripción de tres años empieza a correr de nuevo a partir del día 15 de enero de 1993, sin que se pueda tomar en cuenta el tiempo transcurrido desde el 15 de enero de 1992 al 15 de enero de 1993.

Ahora bien, surge la siguiente interrogante: puede el término de la prescripción interrumpirse indefinidamente, es decir que un mismo plazo de prescripción pueda interrumpirse más de una vez? Sobre este particular el Código Tributario no dice nada. En consecuencia, ante el silencio de la ley, hay que admitir que cada vez que el término de la prescripción sea interrumpido, el plazo de prescripción empieza a correr de nuevo, aún en aquellos casos en los cuales la interrupción se produzca en varias oportunidades.

b) La Interrupción de la Prescripción afecta a todos los Deudores Solidarios.

De conformidad con el Párrafo II del artículo 23 del Código Tributario, la interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los deudores solidarios, es oponible a los otros.

Cuando varias personas son deudores solidarios de la Administración Tributaria, como por ejemplo tres herederos universales de un deudor fallecido o en el caso de la responsabilidad solidaria entre responsable y contribuyente, prevista en el artículo 11 del Código Tributario, la interrupción del término de la prescripción que se verifique respecto de uno de estos deudores solidarios, afecta por igual a los demás deudores solidarios y, por tanto, el término de la prescripción empieza a correr de nuevo para todos los deudores.

c) La Interrupción de la Prescripción sólo opera respecto de la obligación o deuda tributaria relativa al hecho que la causa.

Según lo consagra el Párrafo III del artículo 23 del Código Tributario, la interrupción de la prescripción tiene un carácter particular y no general, operando únicamente con relación al hecho que causa la interrupción. Por ejemplo, si la Administración Tributaria realiza un acto administrativo tendente a ejecutar el cobro de una deuda en particular, ese acto administrativo provoca una interrupción de la prescripción, pero únicamente respecto de esa deuda que se pretende cobrar y no respecto a otras deudas, tributos o acciones.

## **V.- La Suspensión de la Prescripción.**

### **1) Definición.**

De acuerdo con CAPITANT, la suspensión de la prescripción es la "detención temporaria del curso de la prescripción en favor de ciertas personas o por ciertas causales que la ley determina, y sin que se aniquile retroactivamente el tiempo corrido con anterioridad" (Vocabulario Jurídico, pág.532).

Mientras la interrupción de la prescripción aniquila retroactivamente todo el tiempo transcurrido con anterioridad al momento de producirse la interrupción, la suspensión de la prescripción no aniquila el tiempo transcurrido, sino que, por el contrario, lo deja vigente, pero detiene el curso de la prescripción a partir del momento en que ella se produce y durante todo el tiempo que dure la suspensión, para que posteriormente, cuando la causa de la suspensión haya cesado, el curso de la prescripción pueda seguir normalmente.

Por ejemplo, si el término de la prescripción es de tres años contados a partir del día 15 de enero de 1992 y al cabo de un año, es decir el día 15 de enero de 1993, se produce una suspensión de la prescripción que dura hasta el 15 de enero de 1995, el término de la prescripción ser el día 15 de enero de 1997. En este caso, se computa el período de tiempo transcurrido desde el día 15 de enero de 1992 al 15 de enero de 1993 y se le suman los dos años transcurridos desde el día 15 de enero de 1995 al 15 de enero de 1997, sin tomar en consideración los dos años transcurridos desde el 15 de enero de 1993 al 15 de enero de 1995.

### **2) Causas y Tiempo de Suspensión.**

De conformidad con el artículo 24 del Código Tributario, el curso de la prescripción se suspende en los siguientes casos y por los siguientes períodos de tiempo:

#### **a) Suspensión Indefinida.**

El curso de la prescripción se suspende sin límite de tiempo, por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa, como por ejemplo el recurso en reconsideración o el jerárquico, o en sede jurisdiccional, como por ejemplo el recurso contencioso tributario. Ya sea que el recurso fuese administrativo o jurisdiccional, el tiempo de suspensión de la prescripción durar hasta que la resolución del órgano administrativo o la sentencia del tribunal haya adquirido la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

Con esta disposición el Código Tributario quiere prevenir el caso en el cual un sujeto pasivo haga uso de los recursos puestos a su alcance, como forma de hacer transcurrir el tiempo de la prescripción.

### **b) Suspensión Hasta un Plazo de Dos Años.**

El artículo 24 del Código Tributario establece dos casos en los cuales el curso de la prescripción se puede suspender por un período máximo de dos años:

b.1) "Por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades".

En aquellos casos en los cuales la ley obliga al sujeto pasivo a presentar una declaración jurada del tributo y el sujeto pasivo no la haya presentado o la haya presentado con falsedades, el curso de la prescripción se suspender hasta por un máximo de dos años. Esto significa que para poder considerar como prescrita la obligación tributaria de un sujeto pasivo que no haya presentado su declaración jurada o la haya presentado con falsedades, deber n transcurrir cinco años, tres de prescripción y dos de suspensión.

Ahora bien, qué debe entenderse por "falsedades" en la declaración jurada? Lo cierto es que el Código Tributario no define lo que debe entenderse por "falsedades". Se trata, pues, de un concepto jurídico indeterminado. A nuestro entender, toda alteración u omisión intencional de la verdad es una falsedad. Sin embargo, no constituiría una falsedad el simple error material o de cálculo.

b.2) "Por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa".

Desde el momento en que el Fisco le notifica al sujeto pasivo que ha iniciado un procedimiento de fiscalización o verificación de sus actividades, el curso de la prescripción se suspende por un período máximo de dos años.

Aunque el texto del literal b), numeral 2, del artículo 24 del Código Tributario sólo habla de "contribuyente", entendemos que esta disposición se refiere tanto a los contribuyentes como a los responsables de la obligación tributaria.

Es importante notar que la notificación del inicio de una fiscalización o verificación administrativa únicamente suspende el término de la prescripción, pero no lo interrumpe.

## **VI) Invocación y Prueba de la Prescripción.**

En razón de que la prescripción constituye un modo de extinción de la obligación tributaria, sus consecuencias revisten una enorme importancia respecto de las relaciones jurídicas entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos.

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

Más que utilizar el término "alegada por quien la invoca", lo correcto hubiese sido, y así debe interpretarse, que el Código Tributario usara la frase "probada por quien la invoque". Esto plantea dos aspectos:

### **a) La prescripción debe ser invocada por la parte interesada.**

La prescripción no puede ser suplida de oficio por quien la conoce, sino que debe ser alegada por la parte interesada, ya sea la Administración Tributaria o el sujeto pasivo, según el caso. Sin embargo, en razón de que la invocación de la prescripción puede hacerse por ante la Administración Tributaria o por ante el Tribunal Contencioso Tributario, debe admitirse que cuando el asunto se esté conociendo en sede administrativa, la Administración Tributaria se convierte en una especie de juez y parte, y por ende podrá invocar de oficio la prescripción, cuando convenga a sus intereses.

### **b) La prescripción debe ser probada por la parte interesada.**

No basta con que la parte interesada invoque la prescripción para aceptar ésta como cierta. Es necesario que el interesado suministre la prueba de que la prescripción se ha cumplido y que por ende se ha extinguido la obligación.

Sobre este aspecto el legislador del Código Tributario ha entendido la procedencia del principio actoris incumbit probatio, consagrado en el artículo 1315 del Código Civil, atribuyendo la carga de la prueba a la parte que alegue estar liberada de una obligación.

Señala el artículo 60 del Código Tributario que "en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites". Sin embargo, ningún documento sujeto a impuesto que no esté provisto del sello correspondiente ser aceptado como medio de prueba en favor de la persona a cuyo cargo estuvo el pago del impuesto, según consagra el párrafo único del artículo 60 del Código Tributario.

Aunque el artículo 25 del Código Tributario sólo habla de la prescripción, entendemos que las disposiciones del mismo deben extenderse a la interrupción y a la suspensión

de la prescripción, para afirmar que tanto la prescripción como la interrupción y la suspensión de la misma, deben ser alegadas por la parte interesada y probadas por quien la invoque.

## **CAPITULO XVII EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

El sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable, debe cumplir fielmente con su obligación tributaria, es decir pagar el tributo debido en la fecha establecida. Sin embargo, cuando el sujeto pasivo cumple voluntariamente con su obligación tributaria, pero lo hace con posterioridad a la fecha establecida, existe mora. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación de pagar el tributo, existe evasión.

### **I.- La Mora.**

De conformidad con el artículo 26 del Código Tributario, "el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria". Basta, en consecuencia, con el hecho de que el sujeto pasivo no cumpla oportunamente con su obligación de pagar el tributo debido, para que automáticamente se constituya en mora.

El Código Tributario considera la mora como una falta o contravención. En efecto, en su artículo 251 expresa que "incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida".

El elemento esencial de la mora lo constituye el pago realizado después de la fecha establecida, sin importar que ese pago lo haya hecho el sujeto pasivo de manera espontánea o después de haber recibido una intimación de pago por parte de la Administración Tributaria. Así lo consagra el párrafo único del artículo 251 del Código Tributario, al expresar que la mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los casos de pagos realizados por intimación de la Administración Tributaria.

Una de las formas más comunes que existe en materia tributaria para sancionar la mora, es la aplicación de un recargo porcentual sobre el monto de la suma dejada de pagar. Este recargo porcentual puede aplicarse de dos maneras:

1) Hasta un límite porcentual determinado por la ley, caso en el cual el recargo se aplica hasta llegar a un límite máximo, como por ejemplo un 50% del monto de la deuda; o,

2) Sin límite máximo y de manera indefinida, es decir que al monto de la deuda en mora se le aplique un porcentaje cada cierto tiempo, hasta la fecha en que el sujeto pasivo pague la deuda tributaria o la misma se extinga por efecto de la prescripción.

El legislador dominicano prefirió sancionar la mora con un recargo porcentual aplicable de manera ilimitada, es decir hasta que el sujeto pasivo cumpla con su obligación. En efecto, de acuerdo con el artículo 252 del Código Tributario, la infracción por mora "ser sancionada con recargo del 25% el primer mes o fracción de mes y un 5% progresivo indefinido por cada mes o fracción de mes subsiguientes".

De acuerdo con lo anterior, cuando el sujeto pasivo no cumple oportunamente con su obligación tributaria, se le aplicará automáticamente y sobre la suma dejada de pagar, un recargo de un 25% por el primer mes de mora. Si la mora es superior a un mes, se le aplicará un recargo de un 25% por el primer mes en mora y de un 5% por cada mes posterior que deje de pagar, en el entendido de que este recargo de un 5% mensual es por tiempo indefinido, es decir hasta el momento en que el sujeto pasivo pague su deuda.

## **II.- El Interés Indemnizatorio.**

Se ha dicho que la mora en el pago de la obligación tributaria acarrea automáticamente la aplicación de un recargo sobre las sumas dejadas de pagar. Pero además de este recargo porcentual aplicable sobre las sumas no pagadas, es común en muchas legislaciones la aplicación de un interés indemnizatorio en favor del Fisco, aplicable sobre el monto que el sujeto pasivo ha dejado de pagar.

El objetivo de este interés indemnizatorio es lograr que al sujeto pasivo le resulte más costoso deberle al Fisco que el valor que representa el dinero en el mercado financiero, induciéndolo de esta forma a preferir el pago voluntario de su obligación tributaria.

De esta manera, cuando el sujeto pasivo se constituye en mora por no cumplir oportunamente con su obligación tributaria, deberá pagar un recargo y un interés indemnizatorio sobre las sumas debidas.

El único objetivo que debe tener el interés indemnizatorio es encarecerle al sujeto pasivo el costo del dinero y que éste prefiera pagarle al Fisco antes que utilizarlo en sus actividades personales o empresariales. Así, lo normal y recomendable es que el interés indemnizatorio sea de un punto por encima del costo del dinero en el mercado financiero.

El artículo 27 del Código Tributario establece el pago de un interés indemnizatorio en caso de mora. En efecto, dispone este artículo 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 devengar y pagar 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".

Es decir, que independientemente de los recargos y sanciones que puedan aplicarse en caso de mora, a la suma en mora también se le aplicará mensualmente un "interés indemnizatorio del 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria".

Para entender mejor lo anterior, pongamos el siguiente ejemplo: un contribuyente debe pagar RD\$10,000.00 el día 15 de enero, pero por un motivo cualquiera no paga el día 15 de enero, sino el día 18 de enero, es decir con tres días de retraso. Esto implica mora y por lo tanto el contribuyente deberá pagar el tributo debido más todos los recargos, sanciones e intereses indemnizatorios establecidos. Para hacer el cálculo de lo que debe que pagar el sujeto pasivo que tiene tres días en mora, se preparan los siguientes datos:

1) Deuda Tributaria: RD\$10,000.00;

2) Recargo: De acuerdo con el Art.252 del Código Tributario, la mora será sancionada con recargos del 25% el primer mes o fracción de mes;

3) Tiempo de Mora: Tres días, equivalentes a una fracción de mes y computables como un mes completo;

4) Interés Indemnizatorio: De conformidad con el Art.27 del Código Tributario, es de un 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes en mora.

Un aspecto confuso aparece, sin embargo, en la redacción del artículo 27 del Código Tributario, al establecer el interés indemnizatorio en caso de mora. En efecto, este artículo habla textualmente de "un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria", lo cual ocasiona las siguientes confusiones:

1) En ningún momento se especifica si "la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria" es calculada en base a un día, un mes o un año, lo cual resulta imprescindible para saber con exactitud el interés o porcentaje que se aplicará;



2) La Junta Monetaria fija distintas tasas de interés, como es el interés activo, pasivo, por depósitos a la vista o a largo plazo. "A cuál de estas tasas de interés se ha querido referir el Código Tributario?

3) En cualquier momento la Junta Monetaria puede decidir no fijar ningún tipo de tasa de interés, sino dejarlas al libre juego de la oferta y la demanda. "De qué manera, entonces, se aplicaría el interés indemnizatorio?

4) Si partimos del supuesto de que la tasa de interés es de un 2% mensual, para el cálculo del interés indemnizatorio del artículo 27, cuál de estos procedimientos se utilizar :

a) 2% de tasa de interés más un 30% de interés indemnizatorio, es igual a un 32% que se aplicaría sobre el monto del tributo dejado de pagar;

b) 2% de tasa de interés más un 30% del 2% de interés, que es igual a 2.60%, que sería el porcentaje que se aplicaría como interés indemnizatorio.

Para evitarse todas estas confusiones e interpretaciones hubiese sido mejor establecer un interés indemnizatorio de un 1% por cada mes o fracción de mes en mora, lo cual es más claro y más fácil de aplicar. Sin embargo, los redactores del Código Tributario, queriendo prevenir situaciones en las cuales la economía nacional pudiese sufrir variaciones inflacionarias, prefirieron consagrar un sistema complejo y difícil de aplicar.

A nuestro entender, el cálculo del interés indemnizatorio establecido en el artículo 27 del Código Tributario debe hacerse de la siguiente manera:

1) En los casos en que la Junta Monetaria haya establecido la tasa efectiva de interés que debe regir el mercado financiero del país, el interés indemnizatorio se calcular de acuerdo a lo siguiente:

a) Interés Mensual: Se debe considerar como interés mensual el máximo interés anual autorizado por la Junta Monetaria para depósitos bancarios a un año, dividido entre doce;

b) Interés Indemnizatorio: El interés indemnizatorio mensual es igual al 30% del interés mensual. Es decir, por ejemplo, que si el interés mensual es de un 1%, el interés indemnizatorio ser de un 0.30%;

2) Cuando la Junta Monetaria no haya establecido la tasa efectiva de interés, se debe presumir que el interés mensual es igual al 1% y en consecuencia el interés indemnizatorio ser igual al 0.30%. Esta presunción encuentra su fundamento legal en la Ley No.312, de fecha 1 de julio de 1919, que establece que el interés legal en materia civil o comercial es el uno por ciento mensual.

3) En los casos en los cuales el interés mensual varíe de un mes a otro, deber tomarse en cuenta esta variación para el cálculo del interés indemnizatorio.

### **CAPITULO XVIII PRIVILEGIOS DEL CREDITO TRIBUTARIO**

De conformidad con el artículo 2093 del Código Civil, "los bienes del deudor son la prenda común de sus acreedores, distribuyéndose el precio entre ellos a prorrata, a menos que existan entre ellos causas legítimas de preferencia". Tal y como señala este artículo 2093, en principio la distribución del precio de los bienes del deudor entre sus acreedores, luego de efectuarse la venta de los mismos, debe realizarse en proporción a la acreencia que cada uno de ellos tiene sobre el deudor. Sin embargo, el mismo artículo establece una excepción: a menos que existan entre los acreedores causas legítimas de preferencia.

Señala el artículo 2094 del Código Civil que las causas legítimas de preferencia son los privilegios y las hipotecas. A su vez, el artículo 2095 del mismo Código expresa que "el privilegio es un derecho que la calidad del crédito da a un acreedor para ser preferido a los demás, aunque sean hipotecarios". El derecho de privilegio, en consecuencia, ocasiona que un acreedor tiene derecho a cobrar primero su acreencia, por encima de los demás acreedores.

Sin embargo, no deben confundirse los privilegios con los procedimientos privilegiados. En efecto, mientras los privilegios constituyen un derecho otorgado por la ley a un acreedor para cobrar con preferencia a otros acreedores, los procedimientos privilegiados son regulaciones especiales que facilitan el cobro de una deuda, como sería, por ejemplo, el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, consagrado en el Código Tributario, y el cual ser estudiado en su oportunidad.

Los privilegios pueden ser clasificados en cuatro tipos:

- 1) Generales: Son aquellos que se aplican sobre todos los bienes del deudor, sin excepción;
- 2) Particulares o Especiales: Se refieren únicamente a uno o varios bienes determinados de la masa de bienes del deudor;
- 3) Mobiliarios: Son aquellos privilegios que se ejercen sobre los bienes muebles del deudor, como por ejemplo maquinarias, acciones de compañías, vehículos, etc.; y,
- 4) Inmobiliarios: Se refieren a los bienes inmuebles del deudor, tales como casas, solares, etc.

En la República Dominicana la legislación ha establecido distintos privilegios, entre los cuales se citan los siguientes:

**1) En el Código Civil: El Código Civil consagra los siguientes privilegios:**

a) De los Privilegios Generales Sobre los Muebles:

Señala el artículo 2101 que "los créditos privilegiados sobre la generalidad de los muebles son los que se expresan y ejercen en el orden siguiente: 1) las costas judiciales; 2) los gastos de funeral; 3) cualquier gasto que corresponda a la última enfermedad, en concurrencia entre aquellos a quienes se debe; 4) los salarios de los criados por el año vencido y por los que se deben por el corriente; 5) los suministros hechos al deudor y a su familia, durante los seis últimos meses, por los mercaderes al por menor, tales como los panaderos, carniceros y otros; y durante el último año, por los dueños de pensión y mercaderes al por mayor".

b) De los Privilegios Sobre Ciertos Muebles:

De conformidad con el artículo 2102 del Código Civil, los créditos privilegiados sobre ciertos muebles son los siguientes: 1) Los alquileres y arrendamientos de los inmuebles, sobre los frutos de la cosecha del año, y sobre el precio de todo el ajuar de la casa alquilada o del predio rústico, y por todo lo que sirve a la explotación del mismo; 2) El crédito sobre la prenda que tiene en su poder el acreedor; 3) Los gastos causados para la conservación de la cosa; 4) El precio de los efectos mobiliarios no pagados, si estuvieren aún en poder del deudor, bien sea que haya comprado a plazo o sin él; 5) El importe de los suministros hechos por un fondista sobre los efectos del viajero que han sido transportados a su hospedería; 6) Los gastos de acarreo y accesorios sobre la cosa acarreada; 7) Los créditos resultantes de abusos y prevaricación cometidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, sobre los fondos de sus fianzas, y sobre los intereses de los mismos fondos que puedan deberse.

c) De los Privilegios Sobre los Inmuebles:

Establece el artículo 2103 del Código Civil, que los acreedores privilegiados sobre los inmuebles son los siguientes: 1) El vendedor sobre el inmueble vendido para el pago del precio; 2) Los que han suministrado el dinero para la adquisición de un inmueble; 3) Los coherederos, sobre los inmuebles de la sucesión, para las garantías de las particiones hechas entre los mismos y de los saldos o devolución de lotes; 4) Los arquitectos, contratistas, albañiles y demás artesanos empleados en la edificación, reconstrucción o reparación de edificios o canales y cualquier otra clase de obras; 5) Los que han prestado el dinero para pagar o reembolsar a los trabajadores.

d) De los Privilegios que se Extienden a los Muebles e Inmuebles:

Señala el artículo 2104 del Código Civil que "los privilegios que se extienden a los muebles e inmuebles, son los que se expresan en el artículo 2101", antes transcrito.

e) Otros Privilegios: El Código Civil establece también otros privilegios, como son: 1) El Derecho de Retención; 2) La Prenda o Pignoración; y, 3) La Hipoteca.

## **2) En el Código de Trabajo:**

Dispone el artículo 207 del Código de Trabajo, aprobado mediante Ley No.16-92, promulgada en fecha 29 de mayo de 1992, que "los créditos del trabajador por concepto de salarios no pueden ser objeto de cesión y gozan en todos los casos de privilegio sobre los de cualquier otra naturaleza, con excepción de los que corresponden al Estado, al Distrito Nacional y a los Municipios".

## **3) En el Código Tributario:**

El artículo 28 del Código Tributario, establecido mediante Ley No.11-92, de fecha 15 de mayo de 1992, consagra que "los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán aún en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios".

## **4) En Leyes Especiales:**

Algunas leyes especiales establecen ciertos privilegios en favor del acreedor. Así, por ejemplo, de conformidad con el artículo 12 de la Ley No.302, de fecha 18 de junio de 1964, modificada por la Ley No.95-88, del 20 de noviembre de 1988, sobre Honorarios de Abogados, "todos los honorarios de los abogados y los gastos que hubieren avanzado por cuenta de su cliente gozarán de un privilegio que primará sobre los de cualquier otra naturaleza, sean mobiliarios o inmobiliarios, establecidos por la ley a la fecha de la presente, excepto los del Estado y los Municipios".

Ante la existencia de varios tipos de privilegios, éstos han sido divididos por la ley en diferentes rangos. De esta manera, el artículo 2096 del Código Civil establece que "entre los acreedores privilegiados, se regula la preferencia por las diferentes calidades de los privilegios", consagrando el artículo 2097 del mismo Código, que "los acreedores privilegiados, que están en el mismo rango, son pagados a prorrata". Así, el acreedor que se encuentra en un rango superior a otro, tiene derecho a cobrar primero su acreencia.

Cuando existen dos o más acreedores privilegiados que se encuentran en un mismo rango, el artículo 2097 del Código Civil establece que "los acreedores privilegiados, que

están en el mismo rango, son pagados a prórrata", es decir en proporción a la acreencia que cada uno de ellos tiene contra el deudor.

Sin embargo, aún cuando pueden existir varios acreedores cuyos privilegios se sitúen en un mismo rango, la ley puede establecer un orden de prelación respecto a la distribución de la masa común de los bienes del deudor, es decir que uno de los acreedores privilegiados tenga derecho a cobrar su acreencia con preferencia a los demás acreedores privilegiados.

Con respecto a los privilegios del Fisco, los redactores del Código Civil dispusieron que los mismos no serían regulados por las normas del Código Civil, sino por las normas especiales que los crearan. En efecto, de acuerdo con la primera parte del artículo 2098 del Código Civil, "los privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen, se regulan por las leyes que les conciernen". Esto significa que en materia tributaria, los privilegios establecidos en favor del Fisco no se encuentran regulados de manera principal por el Código Civil, sino por las leyes especiales que consagran estos privilegios, aún cuando el Código Civil pueda aplicarse en forma supletoria. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 2098 del Código Civil, los privilegios del Tesoro Público, incluyendo al Fisco, y los rangos que ocupan cada uno de ellos, son regulados por las leyes especiales que los crean, sean éstas de índole administrativa o tributaria.

De conformidad con el artículo 28 del Código Tributario, "los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrá n aún en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios".

De acuerdo con CORDEIRO, el fundamento del privilegio fiscal no es otro que "la necesidad de que el fisco no se vea defraudado en sus créditos y así pueda cumplir con la alta misión de velar por los intereses colectivos. Y no hay duda que si solamente estuviera protegido por la ley cuando es acreedor por impuestos, quedaría una buena porción de su patrimonio supeditado a la contingencia de la falta de pago de sus deudores" (Tratado de los Privilegios, pág.106).

En la República Dominicana el privilegio en materia tributaria no es una novedad introducida por el Código Tributario, pues ya anteriormente la Ley No.5622 del 14 de septiembre de 1961, sobre Autonomía Municipal, modificada por la Ley No.180 del año de 1966, había introducido este tipo de privilegios.

De la lectura del artículo 28 del Código Tributario se desprende que el mismo ha establecido un doble derecho de preferencia en favor del Fisco: un derecho general de privilegio y un derecho de prelación.

## **I.- Derecho General de Privilegio.**

El artículo 28 del Código Tributario ha consagrado un derecho general de privilegio en favor del Fisco, cuya finalidad es garantizar el cobro de la deuda tributaria. Este privilegio reúne las siguientes características:

1) Su naturaleza es de Derecho Público.

El privilegio del Fisco se encuentra regulado por leyes tributarias, que son leyes de derecho público, establecidas en interés general y no particular, excluido expresamente por el artículo 2098 del Código Civil. Además, este privilegio se encuentra íntimamente ligado a la facultad que tiene el Estado de establecer tributos, mejor conocida como potestad tributaria. En virtud de su naturaleza, la ley es la fuente única de este tipo de privilegios.

2) El privilegio fiscal se regula por las disposiciones del Código Tributario y no por las normas del Código Civil. Según se explicó anteriormente, el artículo 2098 del Código Civil establece que "los privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen, se regulan por las leyes que les conciernen". Esto significa que en materia tributaria, los privilegios fiscales se rigen por el Código Tributario y otras leyes que los crean y no por el Código Civil.

3) Este privilegio comprende y se aplica a todos los créditos tributarios provenientes de tributos internos nacionales de cualquier naturaleza, así como a los recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias que se deriven del incumplimiento de estos tributos.

4) El privilegio establecido en el artículo 28 del Código Tributario es de carácter general, es decir que recae "sobre todos los bienes del deudor", ya sean muebles o inmuebles, presentes y futuros.

5) El deudor tributario podrá ser un contribuyente o un responsable.

6) El privilegio del Fisco puede corresponder a cualquier año o ejercicio fiscal no prescrito y no sólo al año en que se invoca, ya que el Código Tributario no establece limitaciones.

Esto significa que si la deuda tributaria surgió, por ejemplo, en el año de 1991 y si la acción del Fisco para cobrar esa deuda no ha prescrito, el Fisco puede invocar su privilegio tanto en el año de 1991 como en los años subsiguientes. De esta manera, el privilegio fiscal puede hacerse valer en cualquier momento, siempre que no haya prescrito.

7) El privilegio tributario se transfiere a un tercero que se subroga en los derechos del Fisco, al pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo.

De acuerdo con el Párrafo único del artículo 16 del Código Tributario, "los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o t cita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario, que establece el artículo 28 de este Código".

En consecuencia, cuando un tercero paga la deuda tributaria de un contribuyente o de un responsable, con el consentimiento del deudor, ese tercero goza de los mismos privilegios y preferencias que tiene el Fisco en su reclamación de reembolso de lo pagado en contra del deudor.

8) El privilegio fiscal no requiere publicidad ni registros.

En virtud de que el privilegio concedido al Fisco por el artículo 28 del Código Tributario es de carácter legal y general, recayendo sobre todos los bienes muebles e inmuebles, presentes y futuros, del deudor tributario, la ley no ha contemplado el requisito de la publicidad de este privilegio y por lo tanto la Administración Tributaria no está obligada a inscribir o registrar el mismo, lo cual, hasta cierto punto, Podría conllevar a un perjuicio en contra de terceros acreedores.

9) El privilegio fiscal se ejerce primero sobre los bienes muebles del deudor y si no son suficientes para cubrir la deuda tributaria, entonces se puede ejercer contra los bienes inmuebles.

Si bien es cierto que el Fisco goza de un privilegio general sobre todos los bienes del deudor, y sin desconocer la diferencia que existe entre el privilegio y la ejecución de la deuda o cobro coactivo, entendemos que cuando el deudor tenga suficientes bienes muebles para cubrir la totalidad de su deuda frente al Fisco y éste último tenga que proceder al cobro coactivo de la deuda, debe empezar primero por los bienes muebles y si éstos no son suficientes para cubrir la totalidad del pago de la deuda, entonces se pueden ejecutar los bienes inmuebles. De esta manera, consideramos que en estos casos mantiene plena aplicación el artículo 2105 del Código Civil.

Creemos que esta situación puede tener interés práctico, sobre todo en aquellos casos en los cuales un acreedor privilegiado tenga su crédito sobre un inmueble y el Fisco pretenda desconocer los derechos de ese acreedor, queriendo ejecutar su privilegio sobre ese mismo inmueble, pudiendo ejecutarlo sobre los bienes muebles del deudor.

10) El privilegio fiscal implica en sí mismo un derecho de persecución.

En virtud de que el Fisco tiene un privilegio general sobre los bienes del deudor, sin tener en sus manos esos bienes y por ende sin capacidad para ejercer un derecho de retención sobre los mismos, salvo el caso en que haya procedido a realizar medidas cautelares o conservatorias, surgen las siguientes interrogantes:

a) Desaparece el privilegio del Fisco cuando el deudor tributario transfiere sus bienes a un tercero o por el contrario el Fisco goza de un derecho de persecución para perseguir esos bienes en cualquier manos en que se encuentren?

b) Puede el Fisco, mediante la acción pauliana, procurar la nulidad de la transferencia de los bienes del deudor tributario cuando esa transferencia le causa un perjuicio?

En razón de que el privilegio general otorgado al Fisco no requiere de ningún tipo de publicidad ni registro, resulta muy difícil para los terceros tener conocimiento sobre el mismo y poder prevenir daños a sus intereses. Ante esta falta de publicidad del privilegio fiscal parecería lógico afirmar, en principio, que el Fisco carece de un derecho de persecución en contra de un tercero adquirente de buena fe.

Sin embargo, y aún a sabiendas del riesgo que puede resultar para los terceros, entendemos que todo privilegio implica en sí mismo un derecho de persecución, pues éste es un atributo inseparable del privilegio, más aún cuando se trata de un privilegio de carácter general, donde todos los bienes del deudor quedan afectados, sin que pueda existir la posibilidad de dividir el privilegio para que solamente afecte a determinados bienes del deudor. En este sentido, entendemos que el privilegio del Fisco conlleva intrínsecamente un derecho de persecución para perseguir los bienes del deudor en cualquier manos. No obstante, consideramos que este derecho de persecución sólo puede ejercerse en contra de los terceros adquirentes de buena fe, cuando los bienes del deudor que permanecen en sus manos resulten insuficientes para cubrir las deudas tributarias.

Asimismo, entendemos que cuando el deudor tributario ha realizado de mala fe la transferencia de sus bienes, en perjuicio de los derechos del Fisco, esa transferencia puede ser anulada, no sólo en virtud del derecho de persecución que tiene el privilegio fiscal, sino también mediante una acción pauliana.

## **II.- Derecho de Prelación.**

De conformidad con el artículo 28 del Código Tributario, los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias, además de gozar de un derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor, tendrán, aún en caso de quiebra o



liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.

Lo anterior significa que, en principio, entre acreedores privilegiados de un mismo rango, la masa de bienes del deudor no se divide a prorrata entre los distintos acreedores privilegiados que se encuentren en ese rango, contrario a lo dispuesto por el artículo 2097 del Código Civil, sino que el Fisco tendrá derecho a cobrar primero su acreencia y lo que quede después que el Fisco cobre, ser repartido a prorrata entre los demás acreedores privilegiados del mismo rango.

En este sentido, Podría afirmarse que, en principio, el privilegio fiscal tiene un rango superior a cualquier otro privilegio. Sin embargo, este supe privilegio presenta algunas excepciones.

### **III.- Casos en que Cede el Privilegio del Fisco.**

Si bien es cierto que el Fisco tiene un derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor tributario y un derecho de prelación para cobrar primero su acreencia, existen casos en los cuales este privilegio cede ante otras acreencias. Veamos:

#### 1) Las Pensiones Alimenticias Debidas por la Ley.

El mismo artículo 28 del Código Tributario establece que el privilegio del Fisco cede ante las pensiones alimenticias debidas por la ley. Sin embargo, conviene precisar que no se trata aquí de cualquier pensión alimenticia, sino únicamente de aquellas que se deben en virtud de una disposición legal que las consagren.

#### 2) El Caso Particular de los Salarios.

El artículo 28 del Código Tributario establece que los salarios gozan de un privilegio y de un derecho de prelación por encima del crédito tributario. No obstante, entendemos que el privilegio del Fisco es superior al privilegio de los salarios y que el Fisco puede, en cualquier momento, embargar los salarios de los trabajadores y ejercer su privilegio. En efecto, de conformidad con el artículo 207 del Código de Trabajo, aprobado mediante Ley No.16-92, promulgada en fecha 29 de mayo de 1992, "los créditos del trabajador por concepto de salarios no pueden ser objeto de cesión y gozan en todos los casos de privilegio sobre los de cualquier otra naturaleza, con excepción de los que corresponden al Estado, al Distrito Nacional y a los Municipios".

En virtud de que el Código de Trabajo fue promulgado en fecha 29 de mayo de 1992, es decir con posterioridad al día 15 de mayo de 1992, fecha en que fue promulgado el Código Tributario, y bajo el fundamento de que una ley posterior deroga o modifica una ley

anterior, es jurídico afirmar que las disposiciones del Código de Trabajo que sean contrarias al Código Tributario, tienen preeminencia en su aplicación. En este sentido, si el Código de Trabajo es una norma posterior al Código Tributario y establece que el privilegio del Estado, incluyendo al Fisco, por supuesto, es superior al privilegio de los salarios, es lógico y jurídico afirmar que la excepción consagrada en el artículo 28 del Código Tributario cede ante el artículo 207 del Código de Trabajo.

### 3) Privilegios Concedidos en Leyes Posteriores al Código Tributario.

Es de principio que una ley posterior deroga una anterior. De este modo, si una ley posterior al Código Tributario concede un privilegio general o especial, con derecho de prelación sobre cualquier otro privilegio, es de derecho que este nuevo privilegio estaría situado en un mayor rango de preferencia que el privilegio concedido al Fisco.

### 4) Caso Especial del Privilegio del Vendedor No Pagado.

Cuando una persona vende un bien mueble o inmueble bajo la condición de que si el comprador no paga la totalidad del precio de venta en la fecha establecida, el vendedor puede hacer rescindir la venta, y posteriormente se lleva a efecto esta rescisión, entendemos que en estos casos el privilegio del vendedor no pagado es superior a cualquier otro privilegio, en razón de que en virtud de la rescisión del contrato de venta la situación jurídica de ambas partes (vendedor y comprador) se retrotrae, considerándose que la transferencia del mueble o inmueble nunca se llevó a efecto, lo que ocasiona que el supuesto comprador no puede contar con ese bien dentro de su patrimonio. En este sentido, el Fisco no puede tener un privilegio sobre un bien que no le pertenece al deudor.

### 5) El Caso Particular de los Derechos Adquiridos.

De conformidad con la parte in fine del artículo 2098 del Código Civil, "el tesoro público no puede, sin embargo, obtener privilegios en perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros".

Esta última disposición del artículo 2098 del Código Civil es confusa y se presta a diversas interpretaciones, dentro de las cuales se pueden citar las siguientes:

a) Esta disposición tiene como objetivo evitar que el Fisco pueda gozar de un derecho de prelación en perjuicio de otros acreedores privilegiados situados en igual rango y cuyos derechos se hubieren originados con anterioridad a la fecha en que surgió el privilegio del Fisco. De acuerdo con esta interpretación, los privilegios pertenecientes a terceros y ocasionados por derechos adquiridos antes de nacer la deuda tributaria, son superiores a los privilegios en favor del Fisco. Si la deuda tributaria es anterior a los derechos de los terceros, el privilegio del Fisco goza de un derecho de prelación.

En este sentido, el privilegio del Fisco cede ante los derechos adquiridos por los terceros, siempre que los derechos de los terceros se hayan originado antes que el crédito del Fisco, aún cuando los privilegios de los terceros pertenezcan a un rango inferior al privilegio del Fisco.

b) La disposición de la parte final del artículo 2098 del Código Civil es una aplicación del principio de irretroactividad de las leyes (art.2 del Código Civil y 47 de la Constitución de la República Dominicana). De acuerdo con esta interpretación, cuando una ley crea un privilegio en favor del Fisco, los derechos adquiridos por los particulares en el momento de su promulgación deben ser respetados, no así aquellos derechos adquiridos con posterioridad a la promulgación de la ley.

Sobre esta forma de interpretación se ha manifestado la jurisprudencia francesa, señalando lo siguiente: "Considerando que es esencia en el privilegio que su rango sea determinado según el favor asignado por la ley al carácter del crédito que aquel garantiza; que ningún texto legal deroga ese principio con respecto al Tesoro Público; que, por lo tanto, su privilegio no debe ser clasificado según la prioridad en el tiempo y superado, en consecuencia, por todos aquellos referentes a créditos originados antes que el suyo; que la disposición del par grafo 2 del artículo 2098 del Código Civil, según el cual el Tesoro Público no puede obtener privilegios con perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros, debe ser entendido en el sentido de que la creación de privilegios nuevos a favor del Tesoro Público no frustrar la regla de la irretroactividad de las leyes, que ampara los derechos adquiridos antes de su promulgación" (Civ.27 de julio de 1925, D.H. 1925.648; D.1927.1.110, citada por MAZEAUD, Derecho Civil, Parte III, Tomo I, página 224).

De aceptarse como válida esta teoría, habría que afirmar que tienen preeminencia sobre el privilegio del Fisco aquellos privilegios o garantías otorgados con anterioridad al día 15 de mayo de 1992, que fue la fecha de promulgación del Código Tributario Dominicano.

c) El Fisco tiene un privilegio legal sobre todos los bienes del sujeto pasivo, aún antes de originarse la deuda tributaria. De acuerdo con esta interpretación, el privilegio del Fisco nace con la ley que lo crea y desde entonces el Fisco goza de un privilegio general sobre todos los bienes presentes y futuros de los particulares, aún cuando no se haya originado la deuda tributaria.

En una aplicación de la regla de que los privilegios se valoran por la causa, no por el tiempo, la jurisprudencia francesa parece haberse inclinado por la tesis de que el Fisco goza de su privilegio aún antes de haber nacido la deuda tributaria y que por ende este privilegio se aplica con preferencia. En efecto la Suprema Corte de Justicia francesa casó una sentencia de la Corte de Apelación que establecía lo siguiente: "Considerando que el artículo 1 de la ley del 12 de noviembre de 1808 enuncia que el privilegio del Tesoro

Público, sobre los bienes muebles y otros efectos mobiliarios pertenecientes a los morosos, para el cobro de ciertas contribuciones directas, se ejerce antes que cualquier otro; Considerando que una distribución a prorrata se ha abierto sobre el producto de la venta de lo mobiliario, de las mercancías y del fondo de comercio que pertenecieron a Arrepaux; que Frezier, propietario del inmueble en el cual era explotado el establecimiento mercantil, ha presentado una impugnación a efecto de ser colocado, por el crédito privilegiado de alquileres que venció al 30 de diciembre de 1918, antes que el recaudador de contribuciones del distrito 10 de París, que reclamaba la suma de 341 francos con 63 céntimos, importe de las contribuciones directas del año 1919; que la sentencia recurrida (Trib. civ. del Sena, 14 de enero de 1925) había acogido en derecho esa pretensión, por el fundamento de que los derechos adquiridos por el arrendador, con anterioridad a la apertura del ejercicio al que se referían las contribuciones directas, prevalecía sobre el del Tesoro Público; que, al fallar así, ha extendido la aplicación del párrafo 2 del artículo 2098 del Código Civil a un caso que no le concierne, y desconocido las ventajas que la ley une a la adquisición de un privilegio sobre los bienes muebles; que con ello ha violado el texto legal antes citado; Por estos motivos fundamentos; --Casa, pero en interés de la ley solamente..." (Citada por MAZEAUD, Derecho Civil, Parte III, Tomo I, pág.224).

De admitirse la interpretación de que el Fisco tiene un privilegio legal sobre todos los bienes del sujeto pasivo, aún antes de originarse la deuda tributaria, entonces habría que afirmar que el privilegio del Fisco nace con la ley que lo crea y desde entonces el Fisco goza de un privilegio, aún cuando no se haya originado la deuda tributaria.

Lo anterior daría como resultado que ante dos o más deudas de cualquier naturaleza, ya sean hipotecarias, prendarias u otras que tenga el sujeto pasivo, el Fisco tiene derecho a cobrar primero la totalidad de su acreencia, con preferencia ante cualquier otro acreedor, no importa la naturaleza del crédito, la fecha o las condiciones en que éste se formó, a excepción de las pensiones alimenticias que sean establecidas en virtud de la ley.

d) Nuestra Opinión: A nuestro entender, el privilegio del Fisco nace a partir del momento en que nace la deuda tributaria y le otorga a éste un derecho de prelación por encima de cualquier otro privilegio originado con posterioridad al nacimiento del crédito tributario. Este privilegio fiscal cede en los siguientes casos:

d.1) Las pensiones alimenticias debidas por la ley, aún con posterioridad al nacimiento del crédito tributario;

d.2) El privilegio del vendedor no pagado, aún cuando éste haya nacido con posterioridad al nacimiento de la deuda tributaria del comprador;

d.3) Los derechos adquiridos por los particulares con anterioridad a la vigencia del Código Tributario; y,

d.4) Los privilegios que sean concedidos por leyes posteriores a la promulgación del Código Tributario.

Para justificar las afirmaciones antes señaladas bastaría únicamente con exponer dos razones fundamentales:

1) El Código Tributario es una ley de orden público, promulgado con posterioridad al artículo 2098 del Código Civil, y por ende sus disposiciones están por encima del propio Código Civil.

2) En virtud del principio de irretroactividad de las leyes, el Código Tributario no puede aplicarse a situaciones jurídicas nacidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor.

En consecuencia, entendemos que el privilegio del Fisco nace conjuntamente con el nacimiento de la obligación tributaria, es decir con la ocurrencia del hecho generador, aún sin que esta obligación se haya determinado. En este sentido, y por considerar que el privilegio del Fisco surge con el nacimiento de la obligación tributaria, entendemos que sólo a partir de ese instante es que el Fisco puede ejercer su privilegio y que en consecuencia los privilegios y demás garantías originados con anterioridad al privilegio del Fisco, tendrían preferencia respecto de este último. Es decir, que en razón de que el privilegio del Fisco surge al momento de nacer la deuda tributaria, los privilegios otorgados en favor de terceros y que se hayan originado con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria del deudor, tendrían preferencia frente al crédito fiscal. Asimismo, y en lo que respecta al privilegio del Fisco por concepto de recargos, intereses y sanciones tributarias, entendemos que este privilegio nace conjuntamente con el nacimiento de esas deudas tributarias.

Finalmente, entendemos que el privilegio del Fisco termina cuando la obligación tributaria se extingue por una de las causas que el mismo Código Tributario señala. Naturalmente, el privilegio fiscal surgir de nuevo con el nacimiento de otra obligación tributaria.

## **CAPITULO XIX GARANTIAS DEL CREDITO TRIBUTARIO**

El artículo 29 del Código Tributario establece que "la Administración Tributaria estar facultada para exigir garantías reales o personales cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria".

El objetivo que persigue el Código Tributario al otorgarle a la Administración Tributaria la potestad de exigir garantías a los particulares, es asegurar el cobro de la deuda tributaria y evitar la desaparición de los bienes del deudor tributario.

Aunque las garantías fiscales normalmente son exigidas por la Administración Tributaria en los casos de acuerdos de pagos o facilidades concedidas al sujeto pasivo, cuando estos acuerdos o facilidades son autorizados por la ley, también puede considerarse que las medidas cautelares o conservatorias, tales como embargos conservatorios, secuestros de bienes, oposición a ventas y otras medidas preventivas, constituyen garantías para el pago de la obligación tributaria. Sin embargo, las garantías y las medidas cautelares son figuras jurídicas distintas, que no deben ser confundidas, como se explica más abajo.

De la lectura del artículo 29 del Código Tributario se extraen los siguientes aspectos:

- 1) El Fisco tiene facultad para exigirle a los sujetos pasivos la prestación de garantías;
- 2) Las garantías que puede exigir el Fisco podrán ser reales o personales:

a) Las garantías reales son aquellas que recaen sobre uno, varios o todos los bienes del deudor, sean muebles o inmuebles, y que aseguran el cumplimiento de la obligación. En el Derecho Civil, las garantías reales pueden ser de cuatro tipos:

a.1) El Derecho de Retención: Esta garantía le permite al acreedor conservar en sus manos un bien propiedad de su deudor, hasta el momento en que se le pague la deuda.

a.2) La Prenda o Pignoración: Esta garantía le otorga al acreedor el derecho de ser pagado con preferencia a otros acreedores, sobre un bien mueble propiedad del deudor y que éste le ha entregado al acreedor o a un tercero como seguridad o garantía del pago de una deuda. De acuerdo con el artículo 2073 del Código Civil, "la prenda confiere al acreedor el derecho de hacerse pagar sobre la cosa que constituye su objeto, con privilegio y preferencia a los demás acreedores".

a.3) El Privilegio: De conformidad con el artículo 2095 del Código Civil, es "un derecho que la calidad del crédito da a un acreedor para ser preferido a los demás, aunque sean hipotecarios".

a.4) La Hipoteca: Señala el artículo 2114 del Código Civil que "la hipoteca es un derecho real sobre los inmuebles que están afectos al cumplimiento de una obligación. Es por su naturaleza indivisible, y subsiste por entero sobre todos los inmuebles afectados, sobre cada uno y sobre cada parte de los mismos. Sigue a dichos bienes en cualesquiera manos a que pasen".

b) Las garantías personales son aquellas que se prestan a través de un tercero ajeno a la deuda, pero que se constituye en fiador o garante del cumplimiento de esa deuda. La garantía personal se presta mediante una fianza.

3) La exigencia de garantías sólo procede cuando a juicio de la Administración Tributaria exista riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria. El artículo 29 del Código Tributario no habla de riesgo de incumplimiento de recargos, intereses o sanciones pecuniarias, sino únicamente de "riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria", es decir de riesgo en el pago del tributo.

Es preciso notar que el artículo 29 del Código Tributario le otorga al Fisco un poder discrecional muy amplio, pues éste puede determinar a su solo "juicio" si existe o no riesgo en el cumplimiento del pago de los tributos.

4) Las garantías reales o personales, si bien pueden ser exigidas por el Fisco, sólo proceden cuando el deudor consiente a esas garantías.

A nuestro entender, y sobre la base de que el riesgo del incumplimiento es la base esencial para exigir garantías reales o personales, las garantías señaladas en el artículo 29 del Código Tributario únicamente procederían en los siguientes casos:

1) Cuando existe un acuerdo de pago entre el Fisco y el Sujeto Pasivo.

En aquellos casos en que el sujeto pasivo no cuenta con las prestaciones necesarias para hacer efectivo la totalidad del importe del tributo, la Administración Tributaria Podría llegar a un acuerdo de pago con el sujeto pasivo, conviniendo plazos o cuotas de pagos, y exigirle que conjuntamente con este acuerdo el deudor entregue en garantía uno, varios o todos sus bienes y/o constituya un fiador que garantice el pago. Sin embargo, este tipo de acuerdos únicamente es posible si la ley lo autoriza. En razón de que el Código Tributario Dominicano no prevé ni autoriza este tipo de transacción, estos acuerdos no son permitidos.

2) Cuando la Administración Tributaria le concede prórrogas al sujeto pasivo, para el pago del tributo.

En aquellos casos en los cuales el sujeto pasivo le solicita al Fisco una prórroga para el pago de los tributos adeudados, la Administración Tributaria Podría sujetar la aprobación de la solicitud de prórroga a la prestación de una garantía real o personal que asegure el cumplimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, entendemos que la exigencia de garantías que puede hacerle el Fisco al deudor, únicamente proceden cuando se ha practicado la determinación de la obligación tributaria, es decir a partir del momento en que el crédito tributario se hace exigible.

3) Cuando a solicitud del deudor el Fisco decida sustituir las medidas conservatorias decretadas, por garantías reales y/o personales suficientes.

En efecto, señala el artículo 83 del Código Tributario que "las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes".

Ahora bien, cabe la siguiente interrogante: Si los artículos 81 y siguientes del Código Tributario le confieren al Fisco la facultad de requerir medidas conservatorias, como se estudiar en su oportunidad, y si el artículo 28 del mismo Código le otorga al Fisco un derecho general de privilegio y prelación sobre todos los bienes del deudor, qué razón Podría tener el Fisco para exigir garantías reales o personales? La razón es sencilla: en ocasiones resulta más ventajoso para el Fisco tener uno o varios bienes del deudor asegurados, que contar con un privilegio general sobre todos los bienes del deudor, sobre los cuales no existe impedimento de traspaso a terceros. Asimismo, una garantía personal de un tercero solvente es en ocasiones preferible, más aún en aquellos casos en los cuales los bienes del deudor pueden resultar insuficientes para el pago de la totalidad de la deuda.

Por otra parte, no deben confundirse las garantías reales o personales que puede exigir la Administración Tributaria, contempladas en el artículo 29 del Código Tributario, con las medidas conservatorias o cautelares que ésta puede requerir, establecidas en el artículo 81 del mismo Código.

En efecto, mientras el artículo 29 del Código Tributario establece que "la Administración Tributaria estar facultada para exigir garantías reales o personales cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria", el artículo 81 del mismo Código dispone que "cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes: 1.- Embargo Conservatorio; 2.- Retención de bienes muebles; 3.- Nombramiento de uno o más interventores; 4.- Fijación de sellos y candados; 5.- Constitución en prenda o hipoteca; 6.- Otras medidas conservatorias". A su vez, el artículo 83 de este Código consagra que "las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes".

A nuestro entender, entre las garantías señaladas en el artículo 29 del Código Tributario y las medidas conservatorias consagradas en el artículo 81 del mismo Código, existen las siguientes diferencias y semejanzas:

1) Las Garantías:

- a) Son medidas para asegurar el cobro de la deuda.
- b) Pueden ser reales o personales.



- c) Sólo proceden con el consentimiento del deudor.
- d) Sólo proceden cuando exista riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria.
- e) Sólo proceden cuando la obligación tributaria se ha determinado.

2) Las Medidas Conservatorias:

- a) Son medidas para asegurar el cobro de la deuda.
- b) Sólo pueden ser Reales.
- c) Proceden sin el consentimiento del deudor.
- d) Proceden cuando exista riesgo para la percepción del tributo, recargos, intereses y sanciones pecuniarias como consecuencia de la posible desaparición de los bienes del deudor.
- e) Proceden a partir del momento en que la obligación tributaria nace, aún sin ésta haberse determinado.

El procedimiento establecido para que el Fisco pueda ordenar medidas conservatorias o cautelares ha sido contemplado en los artículos 81 a 90 del Código Tributario.

**BIBLIOGRAFIA**

ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de la Incidencia Tributaria, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay.

BARNICHTA GEARA, Edgar. Derecho Tributario Administrativo, Impresora Corripio, Santo Domingo, R.D., 1989.

CAPITANT, Henry. Vocabulario Jurídico, Editora Depalma, Buenos Aires, 1977.

CORDEIRO ALVAREZ, Ernesto. Tratado de los Privilegios, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.

DE JUANO, Manuel. Origen, Historia y Evolución de los Tributos, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.

FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Tercera Edición, Editora Depalma, Buenos Aires, 1982.

JARACH, Dino. El Hecho Imponible, El Gráfico Impresores, Buenos Aires, 1971.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Talleres Gráficos S.A.G.A., Buenos Aires, 1969.

MAZEAUD, Henry, León y Jean. Lecciones de Derecho Civil, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1974.

PONT MESTRES, Magin. La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional, Revista Tributación Nos.41-42, Incat, Santo Domingo, R.D., 1985.

ROSEMBUJ, Tulio Raúl. El Hecho de Contribuir, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975.

ROSS, Jaime. Derecho Tributario Sustantivo, Incat, Santo Domingo, R.D., 1989.

XAVIER, Alberto. Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario. Revista Tributación No.14, Incat, Santo Domingo, R.D., 1978.