

DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

Capítulo I Enfoque General de la Tributación

1. Generalidades.

Desde el momento en que el hombre comprendió las ventajas que le ofrecía unirse a sus semejantes para formar una sociedad con intereses comunes, empezó a luchar para lograr una convivencia pacífica, estableciendo un sistema político que, aunque inicialmente primitivo y basado en el liderazgo del más fuerte, permitía al líder de la tribu o aldea establecer normas que regirían la vida en comunidad.

Fue así como el hombre entendió que la vida en común representaba sacrificios por parte de cada uno de sus integrantes, en beneficio de la propia comunidad que había formado. Sintió la necesidad de defenderse de los ataques o agresiones de otras sociedades, de aplicar justicia contra aquellos que violaban las normas de convivencia pacífica, de dirimir los conflictos entre los particulares y en fin, la necesidad imperiosa de establecer un equipo de personas especializadas en defender el orden interno de la comunidad.

Esta situación de sacrificio particular en beneficio de la sociedad, implicó que cada miembro que la integraba tenía que aportar una parte de su trabajo o riquezas para engrosar una caja o erario que serviría para cubrir los gastos que entrañaban la protección de la comunidad, la aplicación de justicia y el mantenimiento del orden interno. Más tarde, y en la medida en que esta pequeña aldea fue creciendo y progresando, la caja o erario también serviría para la construcción de carreteras, acueductos y otras inversiones de importancia para el desarrollo económico, así como para el ofrecimiento de servicios de comunicación, salud y educación. Este aporte realizado por cada miembro de la sociedad fue conocido como tributo.

En vista de la importancia que el tributo revestía, tanto para el individuo que tenía la obligación de pago como para aquellos que tenían el deber de recaudarlo y gastarlo en beneficio de la colectividad, fueron creándose normas de carácter imperativo que hicieron de los tributos uno de los aspectos más relevantes de la historia de los pueblos.

Con el paso del tiempo y debido a que en muchos casos el recaudador pretendía obtener más recursos de los ciudadanos y éstos a su vez exigían menos recargos, sobretodo en aquellos casos en que lo recaudado sólo servía para satisfacer grandes fiestas, vestidos y riquezas de los gobernantes y no para el bien de la comunidad, como era su objetivo, surgieron graves desavenencias entre los miembros de la sociedad que motivaron feroces revueltas sociales, derrocamientos de gobernantes y revoluciones que engendraron el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

nacimiento de nuevos órdenes jurídicos, políticos y económicos, tales como la Revolución Francesa de 1789 y la Revolución Soviética de 1917. A estos cambios se sumaron nuevas doctrinas que, pregonando el establecimiento de un verdadero Estado de Derecho, encausaron lo que más tarde sería conocido como el Principio de Legalidad Tributaria, que consagraba como estandarte máximo el adagio de que “no puede haber tributo sin ley que lo establezca”, tomando como parámetro el viejo principio romano de “Nulla poena sine lege previa”, aplicado en su origen al derecho penal.

Es así como el Principio de Legalidad Tributaria prohíbe al gobernante establecer tributos a su criterio, dejando esta potestad a la soberana y exclusiva voluntad del pueblo. Este principio no solamente viene a llenar un vacío dentro del ordenamiento jurídico, tributario y administrativo, sino que el mismo es mantenido como un baluarte del derecho sustantivo y consagrado en las más avanzadas Constituciones de los países civilizados.

Pero si bien el establecimiento de tributos implica que una persona debe pagar, también entraña la existencia de un cuerpo u órgano de la comunidad que se encargue de recaudarlos, cumpliendo con el mandato que la ley le ha encomendado.

Existiendo de una parte un ciudadano que debe cumplir con la obligación de satisfacer la demanda tributaria de la comunidad y por otra parte un organismo recaudador que debe cumplir con el mandato que expresa e imperativamente le ha ordenado la ley, es lógico pensar que en virtud de los tributos surge una relación de carácter jurídico-administrativa entre el que está obligado a pagar y aquel que está obligado a recaudar. Esta relación da origen a una gran variedad de derechos y obligaciones de una y otra parte, que el derecho debe armonizar en beneficio de un interés común: la justicia.

2. La Existencia de Tributos. Objetivos de su Creación.

El Estado, al realizar la actividad financiera, requiere efectuar un conjunto de operaciones tendentes a captar recursos para destinarlos a satisfacer las necesidades públicas.

En el juego de estas actividades financieras se destacan tres operaciones básicas: a) Obtener Recursos o Ingresos; b) Realizar Gastos o Egresos; y, c) Satisfacer las Necesidades Públicas.

Para que el Estado exista como ente soberano, requiere de la manutención de unas fuerzas armadas encargadas de velar por el cumplimiento del orden interno y la defensa exterior del país, así como tener organismos especializados a cargo de los cuales estará la aplicación de justificación de justicia.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Del mismo modo, el Estado proporciona servicios médicos, escolares, de comunicación, viviendas y otros, con la finalidad de satisfacer las necesidades de la colectividad.

Para poder realizar las operaciones tendentes a satisfacer las necesidades públicas, el Estado tendrá que efectuar erogaciones monetarias, las cuales se regirán por el Proyecto de Presupuesto y Ley de Gasto Público, aprobada cada año por el Poder Legislativo.

Sin embargo, para poder gastar es preciso contar con recursos. El Estado requiere de ingresos para gastarlos en la construcción de escuelas, hospitales, carreteras, etc., que son a penas una ínfima parte de toda una galaxia de necesidades públicas a satisfacer. Estos recursos pueden ser obtenidos de varias fuentes, entre las cuales se citan: a) venta de sus propiedades; b) donaciones; c) actividades empresariales del Estado; d) préstamos, ya sea internos o externos; e) expropiaciones; f) tributos, y otros.

Sin menoscabado de las demás fuentes de recursos, los tributos son una de las formas más sanas que tiene el Estado para captar ingresos y destinarlos al cumplimiento de sus fines, ya que las ventas de sus propiedades se terminan en algún momento, las donaciones no siempre están disponibles, el endeudamiento tiene un límite y un costo peligroso, las expropiaciones originan desconfianza en la inversión privada y las actividades empresariales del Estado tiende a reservarse a determinadas áreas de la economía.

De acuerdo con GIULIANI FONROUGE, los atributos “son una prestación, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”. Por su parte, el Modelo de Código para América Latina señala en su artículo 13 que “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”. Analizando esta última definición de tributos, ROSS expresa que la “potestad tributaria la ejerce el Estado a través de la ley” y que su fuente jurídica “es la voluntad legal del Estado y no la voluntad de los obligados, aún cuando en el supuesto de hecho previsto en la norma como generador de la obligación, tenga ingerencia la voluntad de los obligados”.

El objetivo fundamental de todo tributo es trasladar recursos desde el sector privado al sector público, partiendo del principio constitucional que expresa que todo individuo debe contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas. Para FAYA VIESCA la capacidad contributiva es 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”.

Considera que ésta “descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias”. No obstante, conviene aclarar desde ahora que la traslación de recursos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

no es el único objetivo de los tributos, ya que en ocasiones éstos actúan como incentivos o desincentivos a la producción de bienes y servicios, como medidas de control, de protección, de compensación y otros.

Podría afirmarse que el pago de impuestos es el aporte económico que realiza cada individuo para con la colectividad, efectuando a través de un órgano rector que es el gobierno. Pero el gobierno central no es el único organismo de la estructura estatal con capacidad jurídica de recibir ingresos tributarios, sino que también puede la ley consagrar impuestos en beneficio de otras entidades públicas, como son los Ayuntamientos y Municipios.

Señala BISCARETTI, refiriéndose a los tributos, “que tales prestaciones pueden también imponerse por ciertos entes públicos, pero sólo cuando la ley, que atribuye tal poder, indique los criterios idóneos para delimitar la discrecionalidad del ente impositor en el ejercicio del mismo poder”. El artículo 85 de la Constitución Dominicana de 1966 consagra que “los Ayuntamiento podrán, con la aprobación que la ley requiera, establecer arbitrios, siempre que éstos no colinden con los impuestos nacionales, con el comercio inter-municipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes”, lo que implica que en el país podrán haber tributos nacionales o municipales, pero siempre aprobados por la ley, conforme al numeral 1) del artículo 37 de dicha Constitución.

Los tributos pueden clasificarse principalmente en tres categoría distintas: a) Impuestos; b) Tasas; y c) Contribución Especial.

El impuesto, que es el tributo por excelencia, por lo cual ambos conceptos suelen ser utilizados como sinónimos, se define como la presentación pecuniaria exigida por el Estado en razón de su poder de imperio, con carácter definitivo, indivisible y sin contraprestación particular, que sirve para atender las necesidades públicas. Se dice que reúne características de definitivo, indivisible y sin contraprestación, ya que es pagado sin esperar a cambio un servicio particular y directo del Estado por parte de quien lo paga, sino que el Estado devuelve esa prestación en obras de interés general, donde el contribuyente no puede determinar con exactitud en cuál de las obras o servicios estatales fue utilizado su dinero. Así se cita, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta, los impuestos de importación, etc.

La Tasa, por su parte, puede ser definida en la forma que lo hace el artículo 16 del Modelo de Código tributario para América Latina, como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”. Esto es, en la tasa se trata del pago hecho al Estado por un servicio que le es inherente a éste (solo el Estado puede realizar) y que le ofrece al contribuyente que lo paga, en otras palabras, es el pago por un servicio.

Este tributo reúne las características de contraprestación y divisibilidad, ya que cuando el particular lo paga, el Estado le brinda a cambio un servicio directo y exclusivo,

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

en el cual el contribuyente sabe que ese pago no es cobrado para financiar obras o servicios generales de la sociedad, sino para costear un servicio específico que se le está brindando. Así sucede, por ejemplo, con los sellos de Rentas Internas que se le anexa a una solicitud de disponibilidad de nombre comercial hecha por ante la Secretaria de Estado de Industria y Comercio, en la cual se supone que el valor de esos sellos costearía el trabajo humano y de material gastable utilizado para dar respuesta a la solicitud.

La Contribución Especial, por su parte, constituye un tributo que es pagado por los particulares en virtud de un beneficio estatal, real o potencial, que han recibido. La principal de todas las Contribuciones es la llamada Contribución de Mejoras, que consiste en que los particulares que resulten beneficiados por obras de construcción realizadas por el Estado, deben responder ante éste con una parte proporcional de los beneficios recibidos. Es el caso, por ejemplo, de los terrenos que se benefician por la construcción de una carretera o presa hidroeléctrica, cuyo valor se incrementa (plusvalía) por motivo de esa construcción y donde todos los gastos han sido cubiertos por el Estado. En estos casos el Estado puede establecer un tributo exigiéndoles a los particulares beneficiados una prestación, que generalmente consiste en una parte de las tierras cuyo valor se ha incrementado.

Si bien es cierto que constituye una responsabilidad esencial del Estado satisfacer las necesidades básicas de la sociedad, dotando al país de los mecanismos e instrumentos esenciales para su desarrollo integral, no menos cierto es el deber de cada ciudadano de aportarle al Estado esos recursos.

Si no se provee al Estado de los medios económicos suficientes para que éste pueda satisfacer las necesidades colectivas, tampoco se tiene derecho a exigir que cumpla con sus responsabilidades, ya que el gobierno es sólo un reflejo y consecuencia del pueblo. El artículo 9, literal e), de la Constitución de la República de 1966, es claro al consagrar como un deber ciudadano “Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas”. Ya HOSTOS, en su célebre obra *Moral Social*, expresaba el deber cada individuo para con su sociedad, pregonando que “No ha hombre más fuerte que el hombre que cumple con su deber”.

Los tributos son fuente de desarrollo económico. Los aportes que realizan un contribuyente son devueltos en obra de bien social que repercuten en el progreso del país.

Debido a su naturaleza prolongada, los impuestos constituyen ingresos ordinarios que en forma continua proporcionan al Estado recursos para que éste exista y cumpla con sus objetivos. Además, sirven de base para la realización de política económica mediante la aplicación de técnicas tributarias coherentes y predeterminadas.

En economías como la de República Dominicana, los impuestos no solamente pueden catalogarse de necesarios, sino de imprescindibles, por cuanto representa parte

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

integral del desarrollo económico del país y sostén de las actividades financieras del Estado.

Naturalmente, para que los tributos puedan lograr el cometido de su creación, se precisa que sean la expresión clara y definida de una política coherente, con una estructuración adecuada y con efectos previamente delimitados.

En síntesis, puede decirse que los impuestos existen con un objetivo definido: ser fuente de recursos para el sector público y servir de base para el desarrollo de sectores o regiones de interés nacional.

3. El Principio de Legalidad Tributaria.

En la época del imperio romano, fuente inagotable de sabiduría jurídica, se creó una máxima que aún perdura en nuestro derecho: “Nulla poena sine lege previa”.

Este principio sirvió de base para consagrar en materia impositiva lo que se conoce con el nombre del principio de legalidad tributaria, el cual declara que “no hay tributo sin ley que lo establezca”.

El objetivo fundamental de este principio de legalidad es el de ofrecer ciertas garantías a los ciudadanos frente a cualquier acto injusto que en relación con esta materia pueda ejercer un funcionario, órgano o entidad de la Administración Pública.

Conocido es que todo individuo debe “contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas” (Art. 9. inciso e), de la Constitución), de donde desprende la validez jurídica, social y económica de los impuestos. Sin embargo, para que el Estado pueda establecer tributos, es preciso que cumpla con el procedimiento previamente determinado por la ley.

Por simple deducción y argumento a contrario, el principio de Legalidad Tributaria debe entenderse en su sentido más amplio para afirmar no sólo que no hay tributo sin ley que lo establezca, sino que tampoco pueden concederse exenciones fiscales más que en los casos y formas previstas por el texto legal.

En los primeros asomos de libertad del pueblo dominicano ya se tenía una concepción clara y moderna del Principio de Legalidad Tributaria. En efecto, en el artículo 56 de la Constitución de 1844, mejor conocida como Constitución de San Cristóbal, se expresaba que “El tribunado tiene, como el Poder Ejecutivo y el Consejo Conservador, la iniciativa de todas las leyes y exclusivamente la de las relativas; Primero: A los impuestos en general”, dando a entender que los impuestos se establecían por leyes. Pero más claro aún el artículo 172 de la misma cuando consagraba textualmente que “Ningún impuesto se puede establecer bajo pretexto alguno sino por una ley”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Con respecto a las exenciones tributarias la Constitución de San Cristóbal también legisló, estableciendo en su artículo 175 que “No puede establecerse privilegio alguno en materia de impuestos” y en su artículo 176 que “las excepciones o disminución de impuestos han de ser hecha por la ley”.

En vista del caos económico que imperaba en la naciente República y las graves hostilidades a que nos sometía el invasor haitiano, la Constitución de 1844 tuvo que adoptar medidas jurídicas para implementar un nuevo orden. En su Título Adicional, encuadró el artículo 211 que establecía que “los Cuerpos Colegiados deberán acordar en su primera sesión legislativa la siguientes leyes: Décima: Sobre la total extinción de tributos, capellanías, vinculaciones y demás censos perpetuos, bajo cualquier denominación que se hallen instituidos”. A este respecto, son oportunas las palabras de RODRIGUEZ DEMORIZI cuando señala, refiriéndose a este artículo 211, que “es bien significativo el empeño de nuestros primeros legisladores en resolver los problemas económicos, en organizar las finanzas dominicanas”.

En la propia Constitución de la República de 1966, actualmente vigente, aún quedan rezagos de aquellos principios tributarios. En efecto, en el inciso a) de su Artículo 37, se expresa como una atribución exclusiva del Congreso Nacional, “establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”. Por lo tanto, cualquier tributo no establecido por una ley dictada por el Congreso Nacional, es nulo, inaplicable y carente de todo efecto jurídico.

Del mismo modo, en su Artículo 110 la Constitución de 1966 establece que “no se concederá 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 incidente 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”.

De lo dicho se deduce que el establecimiento de impuestos o exenciones sólo puede hacerse mediante las leyes o contratos aprobado por el Congreso Nacional y que, asimismo, cualquier modificación o limitación a una de estas leyes o contratos, mediante reglamentos, decretos, normas o resoluciones, constituyen una violación a los preceptos constitucionales y por tanto acarrea su inmediata nulidad.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Pero la Ley no solamente debe limitarse a crear el tributo, sino también a consagrar el presupuesto de hecho, quién debe pagar el tributo y cuánto debe ser pagado. Es decir, la Ley debe dejar bien establecido que si ocurre tal o cual hecho, tal persona debe pagar y la cantidad a pagar sería tal o cual. Estos requisitos no pueden ser delegados en otros organismos ni fijarse por decretos o reglamentos.

Por su parte, requisitos como: Cuándo, dónde y cómo debe pagarse, son generalmente dejados a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo o la Administración, conforme a las previsiones que dispone la Ley.

Algunas doctrinas consideran que es posible, dentro del marco del Principio de Legalidad Tributaria, que el Poder Legislativo fije una tasa o alícuota (monto a pagar) móvil, estableciendo un mínimo y un máximo a aplicar, y que la ley le otorgue facultas al Poder Ejecutivo para mover (subir o bajar dentro del margen previamente establecido) y a su juicio, esa tasa o alícuota, sobre todo en época de crisis económica, donde se requiere de política flexibles para actuar de acuerdo con el momento.

4. La Administración Tributaria y el Cumplimiento del Mandato Legal.

La Ley pone a cargo de un organismo del Estado el deber de recaudar los valores adeudados al fisco, una vez que se ha producido el presupuesto de hecho que ella misma ha contemplado.

De conformidad con la política de división de los poderes de Montesquieu, adoptada en la mayoría de los Estados modernos, al Poder Legislativo le correspondería crear las leyes y el ordenamiento jurídico que regirá la nación; el Poder Ejecutivo se encargaría de aplicar o ejecutar esas disposiciones legales; y, un tercero, el Poder Judicial, estaría dispuesto a sancionar las violaciones hechas al sistema jurídico.

Cuando el Congreso Nacional o Poder Legislativo crea un impuesto, corresponde al Poder Ejecutivo y sus dependencias la correcta aplicación de ese tributo, el cual es un mandato encomendado por el propio sistema jurídico imperante.

La Administración Pública, cuya máxima autoridad lo es el Presidente de la República como representante superior del Poder Ejecutivo, como se verá con detenimiento más adelante, deberá velar por el cumplimiento del mandato legal y por ende acatar la decisión legislativa de establecer tributos, desplegando los recursos técnicos, humanos y económicos necesarios para cumplir eficientemente el mandato encomendado.

La Administración realiza su actividad a través de los servicios públicos y se manifiesta a través de sus órganos competentes. Es muy importante, como se estudiara es su oportunidad, no confundir la Administración Pública con el Poder Ejecutivo, ya que ésta es sólo uno de sus órganos dependientes. En efecto, el Presidente de la República es a su

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

vez el Presidente del Poder Ejecutivo y la autoridad máxima de la Administración Pública, pero al mismo tiempo es el jefe supremo de organismos que no pertenecen a la Administración, tales como las fuerzas armadas y el ministerio público. Por consiguiente, del Poder Ejecutivo dependen varios órganos, dentro de los cuales figura la Administración Pública, que a su vez se fracciona en otros muchos órganos dependientes que coaccionan para un mejor desempeño de la función administrativa.

En vista de la complejidad, y a la vez importancia, que revisten los tributos dentro de un sistema económico capitalista, se ha considerado la convivencia de crear organismos especiales de la Administración Pública, enmarcados dentro de ella, especializados en materia de impuestos, cuya única finalidad es la de aplicar correctamente la encomienda legal de recaudar, para lo cual deberá contar con un cuerpo de técnicos capacitados y recursos económicos.

Este cuerpo recaudador, mejor conocido como Administración Tributaria, es, tal y como su nombre lo indica, el organismo de la Administración Pública encargado de administrar correctamente la recaudación del tributo, mediante el uso de las potestades o facultades que le otorga la Ley, y el cumplimiento fiel de los deberes y obligaciones que ésta señala.

Es importante recalcar, pues, que el objetivo esencial de la Administración Tributaria es el de administrar los tributos, recaudarlos, y no el de trazar la política tributaria, cuya función corresponde a la política económica nacional que encauce el Presidente de la República y sus ministros, ni tampoco el de crear, modificar o sustituir tributos, faculta esta última exclusiva del Poder Legislativo.

Capítulo II Derecho Tributario Administrativo

1. La Relación Jurídica Administrativa y el Derecho Tributario Administrativo.

Cuando se crea un tributo, ya se trate de impuesto, tasa o contribución, hay una persona, llamada contribuyente, que estará obligada a pagar al Estado una prestación en dinero o especie (Obligación Tributaria) y una entidad u organismo que estará encargada en virtud de la Ley, de recaudar ese tributo, denominada Administración Tributaria.

Basado en lo anterior, es lógico pensar que en virtud de los tributos se crea una relación entre la Administración Tributaria (sujeto activo de la obligación) y los contribuyentes o administrados (sujetos pasivos de la obligación), llamada relación jurídica tributaria. Como dice FAYA VIESCA “el fisco, de manera imperativa y unilateral, y por el simple ejercicio de sus atribuciones, crea un núcleo de relaciones jurídicas tributarias por el sólo hecho de aplicar un impuesto”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

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.

Se dice que este vínculo jurídico que nace en virtud de la obligación tributaria y que une al contribuyente con la Administración, crea no sólo relaciones tributarias, sino también administrativas, por cuanto una de las partes es justamente la Administración Pública.

ROSS, al definir la relación jurídica tributaria como “el conjunto de derechos y obligaciones correlativas que se originan como consecuencia del ejercicio del Poder Tributario”, entiende que ésta puede asumir varias formas o aspectos: a) Obligación tributaria sustantiva cuyo objeto es la prestación de un tributo o pago del impuesto; b) Obligación de la Administración de restituir el pago indebido o en exceso; c) Obligaciones o deberes formales coadyuvantes al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas, o sea el pago del tributo; d) Relaciones derivadas de la infracción a las normas tributarias; y, e) Relaciones de carácter procesal, que surgen fundamentalmente de las controversias o discusión con la Administración respecto de la existencia o determinación de obligaciones tributarias y al cumplimiento forzado de la obligación tributaria o de la sanción pecuniaria en mora.

En vista de que en la República Dominicana se vive en un Estado de Derecho, al menos en principio, las relaciones entre gobernantes (gobierno o administración) y gobernados (ciudadanos o administrados) se encuentran regidas por todo un ordenamiento jurídico que impide, desde el punto de vista legal, los abusos y arbitrariedades que puedan cometerse contra los particulares. Este orden jurídico garantiza a la vez a los contribuyentes la pulcritud y legalidad de los procesos administrativos, mediante el uso de procedimientos reglados y el control de los actos de la Administración a través de los recursos.

Esta relación jurídico-administrativa que surge a consecuencia de la obligación tributaria es lo que da origen a la unión de normas del Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, que se funden para brotar un Derecho Tributario Administrativo, encargado de estudiar las consecuencias legales y administrativas que nacen en razón de este vínculo.

De acuerdo con GARCIA MULLIN, el Derecho Tributario Administrativo trata de “la parte del Derecho Público que regula la ejecución de las función administrativa” y es definido por ROSS como “el conjunto de normas que disciplinan los derechos y obligaciones de la Administración Tributaria y de los administrados, y que tienen por objeto coadyuvar en el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ROSS afirma, además, que las obligaciones que se desprenden de la relación jurídica tributaria “colocan a los sujetos pasivos de ellas –que son todos los administrados- en la necesidad de hacer o no hacer determinados actos o actuaciones, o tolerar su ejecución por parte de la Administración Tributaria, con el objeto de colaborar con ésta en la administración, fiscalización y cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Expresa que el conjunto de estas obligaciones y deberes formales conforman la parte del Derecho Tributario que la doctrina denomina Derecho Tributario Administrativo.

2. Relación del Derecho Tributario Administrativo con Otras Ciencias.

Antes de proceder a relacionar el Derecho Tributario Administrativo con otras ciencias, principalmente jurídicas, hay que tener claro que el Derecho Tributario constituye un derecho autónomo, con características propias que lo distinguen, y no una simple rama del Derecho Administrativo, que norma las relaciones entre los órganos del Estado y entre éstos y los particulares, o del Derecho Financiero, que trata sobre el conjunto de normas jurídicas que regulan actividad financiera del Estado, como pretenden encuadrarlo ciertos autores.

El Derecho Tributario posee sus propias normas sin tener necesidad de recurrir o someterse a otras normas jurídicas, principios o conceptos de otros derechos, aún cuando mantenga una estrecha relación con algunos de ellos.

Si bien puede afirmarse que el Derecho Tributario surgió de las entrañas del Derecho Administrativo, no menos ciertos es que este último se centra más en el estudio del ámbito fiscal general del Estado y de las relaciones administrativas de los distintos órganos de gobierno entre sí y de éstos con los particulares, mientras en el campo tributario fueron surgiendo especialidades claras y concretas que urgieron la necesidad de crear un derecho distinto Administrativo, que se encargara de regular todo lo concerniente a la tributación. Este derecho especial y auténtico es el Derecho Tributario.

Es por esta autonomía del Derecho Tributario que hay que verlo como un derecho con características propias, independiente de los otros derechos.

Debido a que el Derecho Tributario abarca el estudio de todas las manifestaciones jurídicas que se relacionan con la tributación, éste ha tenido que dividirse en varias ramas para comprender los diversos aspectos jurídico-tributarios que se originan como consecuencia del fenómeno de la tributación. Así, se habla de un Derecho Tributario Especial, que “comprende las normas de aplicación especial y específica para cada tributo”, citado a ROSS; de un Derecho Tributario Constitucional, que disciplina la soberanía impositiva; de un Derecho Tributario Sustantivo, que estudia obligación de pago del tributo; de un Derecho Tributario Represivo o Penal, que regula las infracciones tributarias y sus sanciones; de un Derecho Tributario Internacional, que analiza la soberanía

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

impositiva de los distintos países, tratando de evitar o atenuar la doble imposición internacional; y finalmente, un Derecho Tributario Administrativo, encargado de regular los derechos, deberes y obligaciones de la Administración Tributaria y los particulares.

Por lo tanto, es preciso entender que el Derecho Tributario Administrativo es sólo una rama del Derecho Tributario, que disciplina la relación jurídica-tributaria-administrativa que surge a consecuencia de la tributación y que no puede ser encajado dentro de otras ciencias jurídicas.

El Derecho Tributario Administrativo, a su vez, mantiene estrecha vinculación con otros derechos o ciencias. En primer lugar hay que señalar su relación directa con las otras ramas del Derecho Tributario y con el Derecho Administrativo, cuyas esencias se unan para forjar este nuevo ordenamiento jurídico.

Mantiene, igualmente, estrecho vínculo con la llamada Ciencia de la Administración, que se encarga del estudio de las mejores alternativas para la organización de los órganos de la Administración Pública. Se relaciona también con el Derecho Constitucional, sobre todo por las disposiciones de este orden referentes a los Principios de Legalidad Tributaria y Administrativa, que se estudiarán posteriormente con amplitud y por las limitaciones a la imposición y soberanía fiscal.

El Derecho Tributario Administrativo mantiene a su vez relación con el Derecho Civil, como fuente supletoria y reguladora de situaciones no previstas y, en fin, de una u otra manera, con los distintos derechos públicos y privados que componen el sistema jurídico.

Capítulo III La Administración Pública

1. Generalidades

En un principio, y dentro del marco de la división de los poderes del Estado, la Administración Pública se identifica con el Poder Ejecutivo y los órganos dependiente de éste. Es posteriormente, con el afianzamiento del Estado de Derecho, cuando gran parte la doctrina le concede a la Administración el estatus de persona jurídica, con libertad y capacidad legal para actuar, pero sujeta a ciertas condiciones y requisitos.

En vista de que la Administración Pública ha sido concebida bajo la idea de ser un ente capaz de ofrecer servicios públicos a los ciudadanos, resulta obvio deducir que la misma debe estar conformada mediante una estructura organizada que le permita su funcionamiento.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

A través de sus actividades normales la Administración Pública puede crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones de los particulares, mediante simple actos unilaterales, sin necesidad de ser autorizada más que por la Ley. En muchos casos y según el régimen jurídico de cada país, sus decisiones se presumen válidas y tienen carácter de títulos ejecutorios, comparables a actos notariales o sentencias, las cuales puede también ella misma ejecutar, sin requerir para sus actuaciones de una orden previa de un organismo judicial.

Pero todo este amplio mundo de la Administración Pública debe contar con una estructura funcional que le permita manifestar su voluntad de manera coherente y organizada. Debe tener órganos que la representen y titulares que puedan actuar en su nombre, así como normas que regulen las relaciones de estos organismos con los particulares y las relaciones interorgánicas de los distintos entes de la Administración.

Para regir las relaciones que existen entre los órganos de la Administración y entre éstos y los particulares, se ha creado todo un ordenamiento jurídico especializado, llamado Derecho Administrativo, también conocido como el Derecho de las Administraciones Públicas, que se encarga de estudiar las relaciones jurídico-administrativas que se derivan de las funciones de la Administración, ya se trate de las relaciones entre Administración y administrado (particular) o entre diferentes Órganos de ésta.

Finalmente cabe señalar que en virtud del vínculo jurídico-administrativo que nace por efecto de la obligación tributaria y que relaciona al físico (órgano especializado de la Administración Pública) y al contribuyente (particular), en esa misma medida se relaciona el Derecho Administrativo con el mundo de la tributación y específicamente con el Derecho Tributario.

2. Gobierno, Poder Ejecutivo, Administración Pública y Administración Tributaria.

En vista de la importancia que reviste ubicar correctamente la Administración Pública, y dentro de ella a la Administración Tributaria, como parte de la estructura organizacional del Estado, conviene aclarar ciertos conceptos que tienden a prestarse a confusión, aún entre los estudiosos del Derecho Administrativo y la Ciencia de la Administración.

De acuerdo con BISCARETTI, el “gobierno está constituido por el conjunto de los individuos o, más exactamente, por el conjunto de las instituciones, o de los órganos, que rigen el Estado”. Por consiguiente, todos los órganos estatales, llámense Cámara de Diputados, tribunales administrativos o judiciales, Poder Ejecutivo, Secretarías de Estado u otros, forman parte del gobierno.

El Poder Ejecutivo es tan sólo una parte integral de todo ese aparato organizacional denominado gobierno y a quien corresponde velar por la fiel ejecución de las normas

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

legales. Este Poder Ejecutivo está compuesto por el Presidente de la República, quien lo preside, y por los Secretarios de Estado y cuerpos de asesores. Es el órgano del gobierno que realiza la Función Ejecutiva dentro de los tres poderes del Estado, que, como dice BISCARETTI, “no se ciñe a abarcar las diversas actividades realizadas para ejecutar las leyes, sino también, más específicamente, indica toda la compleja y multiforme acción desarrollada, sin interrupciones, por el Estado para alcanzar los propios fines inmediatos y concretos”.

Siguiendo con BISCARETTI, la Función Ejecutiva se distingue en: a) Función Administrativa, con la cual el Estado dirige, a cada momento, y anima los innumerables y pequeños mecanismos de su organización; b) Función Política o de Gobierno, la cual se explica por medio de los llamados actos políticos o de gobierno, con los cuales los órganos estatales realizan las medidas de importancia más vital para la actividad interna y externa del mismo Estado, como: nombramientos de miembros del gobierno, tratados internacionales, declaratorias de guerra y otras.

En consecuencia, podría afirmarse que el Poder Ejecutivo realiza dos funciones esenciales: a) Política o Gubernativa, a través de la cual ejecuta medidas de Estado, que competen a su estructura política y soberana, para lo cual dictará los llamados Actos de Gobierno; y, b) Administrativa, que según AMIAMA “se manifiesta por actos sucesivos, aislados e individuales, esto es, relativos en cada caso a una cuestión concreta y determinada” y a través de la cual el Estado procura el cumplimiento de sus fines, mediante el dictamen de los llamados Actos Administrativos.

La Administración Pública, por su parte, es el conjunto de órganos e individuos a través del cual se realiza la Función Administrativa, que compete el Poder Ejecutivo. Es un órgano dependiente de éste. El Poder Ejecutivo tiene a su cargo y subordinación varios órganos del gobierno y la Administración Pública es sólo uno de ellos, independiente a su vez de otros órganos que también dependen de este Poder, como son las fuerzas armadas y el ministerio público. El jefe máximo de la Administración Pública es el Presidente de la República, quien también ostenta la suprema representación del Poder Ejecutivo.

Algunos autores, entre los que se cita a TRONCOSO, AMIAMA y MUESES, pretenden establecer que la Administración Pública no es una función dependiente y exclusiva del Poder Ejecutivo, sino que por el contrario, es un complejo en el cual participan todos los poderes del Estado, entendiéndose que no corresponde exclusivamente a ninguno de los tres poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), sino que la comparten los tres.

En apoyo de esta tesis de que la Administración Pública abarca todos los poderes del Estado, argumentan que el Poder Legislativo no tiene únicamente la función de dictar leyes, sino que también conoce de ciertas materias administrativas, como serían otorgar pensiones, aplicar penas disciplinarias a sus miembros, nombrar sus propios funcionarios y

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

empleados y otras, y que por su parte el Poder Judicial también realiza funciones administrativas cuando traslada jueces e impone contra estos sanciones disciplinarias. Los que así piensan, concluyen afirmando que los tres poderes del Estado, al pertenecer a la Administración Pública, son aptos para dictar actos administrativos.

Lo cierto es que esta tesis es equívoca y adolece de fallas sustanciales. En efecto, la Administración Pública es una y depende directamente del Presidente de la República, quien a su vez es Presidente del Poder Ejecutivo. La función Administrativa, que es ejercida por la Administración Pública, es exclusiva del Poder Ejecutivo y por tanto no compete a ningún otro poder del Estado.

Los poderes Legislativo y Judicial, a la vez que el Ejecutivo, son órganos del gobierno, donde cada uno realiza una función estatal particular dentro de la estructura de división de los poderes implantada en el Estado moderno. Al Poder Ejecutivo le corresponde la Función Ejecutiva, que, como se dijo, distingue entre la Función Administrativa (ejercida por la Administración Pública y presidida por el Presidente de la República) que se manifiesta a través de los actos administrativos, propiamente dichos, y la Función Política por la cual se realizan los actos de gobierno. Al Poder Legislativo le compete establecer las leyes o normas del ordenamiento jurídico nacional, mientras que al Poder Judicial le corresponde sancionar las violaciones a ese orden jurídico, resolviendo los litigios que se presente. No obstante, esta división de los poderes del Estado de Montesquieu no es tan estricta en el Estado contemporáneo, y es normal observar una interdependencia entre la trilogía.

Cuando los miembros del Poder Legislativo o Judicial conocen de ciertas materias administrativas, como aquellas mencionadas con anterioridad, y externan su voluntad respecto de ellas, sólo están realizando actuaciones u operaciones de carácter administrativo y no verdaderos actos de la Administración Pública, es decir que no están dictando actos administrativos. En efecto, para que un organismo del Estado pueda emitir actos administrativos, requiere del elemento esencial de pertenecer a la Administración Pública y ni el Poder Legislativo ni el Poder Judicial forman parte de la Administración, sino sólo del gobierno.

La Constitución dominicana de 1966 es clara y precisa respecto de la separación de los poderes del Estado y de que sólo el Poder Ejecutivo pertenece la Administración Pública. En su artículo 55 señala que “el Presidente de la República es el jefe de la Administración Pública” y que a él corresponde “nombrar los Secretarios y Subsecretarios de Estado y los demás funcionarios y empleados público cuyo nombramiento no se atribuya a ningún otro poder u organismo autónomo”.

De aceptar la tesis que argumenta que el Poder Legislativo y el Judicial forman parte de la Administración Pública, habría que deducir que el Presidente de la República es el jefe de estos poderes, conforme al indicado artículo 55, lo cual sería incongruente y

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

contrario a la propia Constitución, que adopta la posición políticas de división de los poderes.

Por otra parte, el artículo 61 de la Constitución dominicana es también claro al consignar que “para el despacho de los asuntos de la Administración Pública habrá Secretarías de Estado que sean creadas por la Ley”. De conformidad con el artículo 55, antes señalado, es potestad exclusiva del Presidente de la República nombrar los Secretarios y Subsecretarios de Estado, lo que no ocurre respecto de los otros poderes. Del contenido de estos artículos se desprende que hay solo una Administración Pública, la cual depende directamente del Presidente de la República, y donde no participan los demás poderes del Estado.

En vista de que los actos administrativos, como se verá mas adelante, son la manifestación o exteriorización de un órgano administrativo, hay que afirmar que los órganos que pertenecen a la Administración Pública son los únicos que pueden dictarlos. Cualquier otro órgano del gobierno o poder del Estado podrá emitir un acto jurídico de naturaleza administrativa, pero nunca un acto administrativo en su sentido correcto.

Finalmente, la Administración Tributaria es un órgano de muchos que componen la Administración Pública, especializado en el campo tributario, y a quien la ley le encomienda la recaudación y administración de los tributos.

3. Estructura, Organización y Funcionamiento Administrativo del Estado

A) La Estructura Administrativa.

En sentido figurado la estructura vendría a ser la manera en que está conformado un cuerpo, su distribución u ordenamiento, el esqueleto de un organismo. De este modo, podría decirse que la estructura administrativa es la forma en que se encuentra dividido el trabajo y las funciones de la Administración Pública.

Para que la administración pueda funcionar, manifestar su voluntad, es necesario la existencia de una estructura, la cual podría ser de dos clases o tipos distintos: centralizada y descentralizada.

Mediante la conformación de una estructura centralizada de las funciones públicas, toda la autoridad o poder se encuentra reunida en un sólo órgano de la Administración, el cual podrá actuar por si mismo o a través de otros organismo o entidades de su dependencia y por ende bajo la dirección y control del órgano máximo.

La centralización supone la máxima atribución de poderes y controles reunidos en un solo órgano, manifestándose sus actuaciones a través de una estructura jerárquica o piramidal. Implica un determinado número de órganos formados uno por encima de otros,

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

desde un punto de vista organizacional, donde existe un órgano superior que dirige y controla órganos inferiores, los cuales a su vez dirigen y controlan otros órganos de menor jerarquía o autoridad. Podría decir que la estructura centralizada va formando una especie de pirámide organizativa, que tiene como máxima autoridad al jerarca.

En nuestra Administración Pública el jerarca superior es el Presidente de la República, del cual dependen otros órganos que se encuentran bajo su control y dirección, que sería el caso de los Ministros o Secretarios de Estado y de los cuales a su vez dependen otros órganos de menor jerarquía, controlados y dirigidos por éstos, que podrían ser los Directores Generales, de los cuales a su vez dependen los Encargados de Departamentos, que dirigen y controlan a los Encargados de Sección y así sucesivamente hasta formar una gran pirámide de jerarquías o autoridades superiores o inferiores.

Este esquema jerárquico presenta un vínculo estructural que relaciona jurídicamente a órganos y funcionarios, colocándolos en relación de dependencia o subordinación, con la finalidad de asegurar la coherencia o unidad de acción de los distintos organismos y funcionarios de la Administración Pública. Pero para hablar de un verdadero esquema de jerarquías, es necesario, no sólo que existan órganos superiores e inferiores, sino que también estos traten con la misma materia.

La existencia de un esquema jerárquico presenta varios tipos de relaciones jurídico-administrativas entre los distintos órganos que la componen. Así, podrán surgir las siguientes relaciones: a) Lineal, en la cual habrá un superior jerárquico y un subordinado (Secretario de Estado de Finanzas y Director General de Aduana); b) Pasarela, que existirá entre organismos de un mismo nivel jerárquico (Secretario Estado de Turismo y Secretario de Estado de Agricultura); c) Doble Mando, en el cual un órgano inferior debe responder a dos o más jerarca u órganos superiores (Director del Departamento Aeroportuario, que debe responder ante la Comisión Aeroportuaria y al Presidente de la República) y otras tantas relaciones que surgen de este esquema centralizado, tales como las de asesorías, etc.

En vista del grado de dependencia o subordinación a que se somete la Administración centralizada mediante un esquema jerárquico, es muy importante conocer las consecuencias que surgen de esta relación jurídica.

Partiendo desde el punto de vista de la subordinación, el superior jerárquico goza de poderes de dirección y de control sobre sus dependientes inferiores, lo que significa que en principio puede dirigir su conformación estructural (nombrar, remover y cancelar el personal, dictando las pautas que éstos deben seguir), avocarse a conocer los casos o asuntos bajo la competencia del órgano subordinado (intervenir en los problemas que tenga que resolver el inferior jerárquico, resolver las solicitudes que le hayan sometido los particulares apoderarse de los asuntos jurídicos que tenga bajo su dirección, etc.) y hasta revocar, modificar o sustituir los actos administrativo que haya dictado el dependiente o el subordinado, ya sea a solicitud de los interesados (recursos jerárquicos establecidos en

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

leyes de impuestos) o de oficio o propia iniciativa (Ley de Secretaria de Estado) como se verá con detenimiento más adelante.

En consecuencia, en el esquema centralizado el superior jerárquico cuenta frente a su dependiente o subordinado con poderes de dirección y control de sus actos, lo cual implica facultad de avocación y revocación, limitándose el inferior jerárquico en la mayoría de los casos, a mantener la exclusiva facultad de realizar actos de trámite (procedimientos) y de ejecución de resoluciones o decisiones, aunque también sujetos a la supervisión del jerarca. Asimismo, el superior jerárquico cuenta con poderes disciplinarios frente a sus inferiores, pudiendo multarlo o suspenderlos en sus funciones.

En la Estructura Descentralizada, por su parte, existe un conjunto de órganos que conforman todo un cuerpo (Administración Pública), pero donde cada uno actúan de manera independiente de los otros, y por lo tanto no sujetos a poderes de dirección y control de un organismo superior. Existe una verdadera transferencia de poder, donde cada organismo actúa con libertad, y solo un tenue síntoma de control impera, ya que si bien es cierto que en este esquema un órgano superior de la Administración puede revisar la legalidad de los actos administrativos no menos cierto es que no podría avocarse a conocerlos ni revocarlos, puesto que cada entidad u organismo actúa con personalidad jurídica propia e independiente de los demás.

En lo que a la materia tributaria se refiere, la doctrina aconseja la estructuración de un esquema centralizado, donde la figura del jerarca adopte funciones del control y dirección. Sobre este tema GARCIA MULLIN manifiesta que “se discute, en sede de Ciencia de la Administración, si es preferible un esquema centralizado (desde el punto de vista de la relación del órgano recaudador con el Poder Ejecutivo). Aunque lo normal es el esquema centralizado, no son infrecuentes los ejemplos en que el órgano recaudador posee poderes de ejercicio propio, no susceptibles de avocación o revisión por el jerarca, por ejemplo designar personal”.

B) La Organización Administrativa.

La Administración Pública, conformada mediante una estructura determinada, sea centralizada o descentralizada, requiere organizarse para realizar sus actividades dentro de un marco de legalidad y coherencia que le permita ejercer cabalmente sus funciones. En otras palabras, se precisa de una organización que permita al Estado, y dentro de éste a la Administración Pública, actuar dentro del campo jurídico expresando su voluntad como persona. Así, se requiere de un individuo o entidad que lo represente, que actúe en su nombre manifestando su voluntad y ejecutando sus decisiones.

La Administración Pública es una entidad de carácter colectivo, es decir, formada por muchos funcionarios y organismos distintos, que necesita actuar y expresarse. Sin una regulación organizativa cada funcionario u organismo podría actuar y expresar su propia

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

voluntad bajo el supuesto o pretensión de que está actuando en nombre y representación de la Administración Pública, lo cual ocasionaría un caos administrativo y desequilibrio del ordenamiento jurídico reinante.

Es ésta la importancia que reviste una correcta organización de la Administración Pública, permitiéndole a un cuerpo colectivo manifestarse y actuar libremente, respetando el sistema jurídico a través de medidas coherentes que siguen un determinado procedimiento previamente establecido.

GARCIA-FERNANDEZ, refiriéndose a este aspecto de la organización, manifiesta con acierto que “la Administración Pública se encuentra totalmente organizada y los funcionarios son simples agentes de esta organización”. Entiende que la Administración “no es representante de la comunidad, sino una organización puesta a su servicio, lo cual es en esencia distinto”. Añade que sus actos no valen por eso como propios de la comunidad, sino como propios de una organización dependiente, “necesitada de justificarse en cada caso en el servicio de la comunidad a la que está ordena”, que aparece “con una personalidad jurídica propia y para el Derecho Administrativo, al que está sometida, es, ante todo, un sujeto de relaciones jurídicas”. Es por esta razón que hay que entender a la Administración Pública como un ente organizado, creado con la finalidad específica de servir a la comunidad. Esta Administración se encuentra dotada de personalidad jurídica propia, no así los distintos órganos que la componen, y como tal es un sujeto de derechos y obligaciones.

Como toda persona o entidad, la Administración necesita exteriorizar su voluntad y ejercitar los mecanismos a su alcance para ejecutar sus decisiones y obrar conforme a sus fines.

Para determinar el modo en que la Administración Pública adquiere voluntad de actuar y debe manifestarse o ejecutar sus propias decisiones, surgieron en un principio muchas ideas y teorías, tales como la del mandato o representación legal, según la cual la Administración, como entidad colectiva, le otorgaba a uno de sus funcionarios u organismo el mandato o facultad de obrar en su nombre o mediante un atributo que le concedía la ley para representar a esa colectividad.

En vista de las imprecisiones de esta teoría del mandato o representación legal, surgió posteriormente la idea del Órgano como entidad con calidad y capacidad jurídica para representar la voluntad de la Administración y en consecuencia actuar y ejecutar en su nombre.

El órgano administrativo es un cuerpo colectivo enmarcado dentro de otro gran cuerpo o ente formado por muchos otros órganos y funcionarios, llamado Administración Pública. Así, el órgano es una entidad colectiva con caracteres propios, que funciona dentro de un gran órgano también colectivo.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El órgano es el medio que utiliza la Administración para manifestar su voluntad y hacerse representar. Es el mecanismo estructural y organizativo por el cual se expresa, actúa y ejecuta sus resoluciones. No tiene personalidad jurídica, sino que representa al Estado en sus actuaciones, por lo cual se afirma que el órgano carece de derechos, deberes e intereses propios.

BISCARETTI señala que la expresión órgano del Estado suele emplearse en dos sentidos distintos: a) Simple y concreto, designándose sólo los distintos individuos que desarrollan de hecho la voluntad del Estado; y b) Amplio y abstracto, en el cual se indican los diversos oficios estatales, las diferentes instituciones que reduce a unidad numerosos y variados elementos, es decir “no sólo las mudables personas físicas, sino también y sobre todo, las distintas atribuciones del cargo consideradas en conjunto (que produce su competencia), la serie de medios, incluso materiales, necesarios para desarrollar las funciones del oficio”.

Agrega BISCARETTI que este segundo significado es más desarrollado, pues no limita la noción de órgano a los individuos físicos particulares que lo animan y permite desvincular el oficio de los distintos titulares que se suceden. Señala que los actos “realizados por los órganos considerados en tal sentido impersonalmente, no perderán su validez al variar las personas físicas particulares y que la continuidad del órgano no decaerá aunque la sede quedase vacante durante cierto período”. Por lo tanto, “la voluntad realizada no debe considerarse propia del individuo titular, más bien es directamente imputable al órgano (en su aspecto de institución) y, por consiguiente, al Estado”.

Para entender el órgano y su funcionamiento es necesario, aunque sea en breves términos, conocer los elementos de éste, que serían: a) Voluntad; b) Medios o Formas de Expresar esa voluntad; y, c) Competencia.

La Voluntad es la expresión manifiesta de juicio o conducta del órgano, es decir su decisión o comportamiento, el cual se expresa a través de competencias y en determinadas formas. Es importante no confundir la Voluntad del órgano como representante de la Administración, la cual siempre debe tener una finalidad o interés público, con la voluntad particular de su titular u otro de sus miembros.

A través de ciertos procedimientos el órgano adquiere voluntad. Esta voluntad debe ser expresada o exteriorizada para que pueda surtir efectos deseados. Se manifiesta utilizando ciertas Formas o Medios, en la mayoría de los casos preestablecidos, que varían dependiendo de la importancia, materia y formación de cada acto y órgano.

De este modo, en un órgano colegiado habrá que definir cómo y dónde se reúnen para formar una voluntad, es decir en qué lugar celebrará sus sesiones, cómo se efectuarán las convocatorias, qué normas regirán el quórum y las votaciones, cómo se instrumentarán

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

los acuerdos logrados y de qué manera, sea oral o escrita, externará al público sus resoluciones o decisiones.

Por otra parte, y en vista de la complejidad y variedad de órganos dentro de un gran órgano superior que sería la Administración Pública, es preciso delimitar el trabajo o funciones de cada uno de esos órganos creando especialidades, con la finalidad de evitar que al actuar libremente cada órgano en cualquier materia, se produzcan contradicciones e incoherencias que podrían determinar un caos administrativo.

Así surge el concepto de la Competencia del Órgano, según el cual cada órgano únicamente tiene capacidad para actuar dentro del ámbito de su competencia, sea ésta *ratione materia* o *ratione vel loci*, es decir dentro del campo o materia que específicamente se le ha asignado y solo dentro de la jurisdicción territorial que le corresponde.

C) El Funcionamiento Administrativo.

Cuando se habla de Funcionamiento Administrativo se hace referencia a los modos que tiene la Administración para ejercer sus potestades o facultades, es decir los modos de ejercer el poder para alcanzar sus fines.

Preciso es señalar que también se le conoce como función administrativa. AMIAMA expresa que esta función que caracteriza a la Administración Pública se manifiesta “por actos sucesivos, aislados e individuales, esto es, relativos en cada caso a una cuestión concreta y determinada, para realizar los fines del Estado, dentro de la Constitución y las leyes”.

Como se dijo con anterioridad, a nivel de Estado existen tres funciones básicas: a) legislativa, a cargo del Congreso Nacional; b) Jurisdiccional, que sería el modo en que los tribunales sancionan la violación de las leyes y aplican justicia; y, c) Ejecutiva, a cargo del Poder Ejecutivo, la cual se divide en Función Administrativa y Función Política. De todas estas funciones sólo interesa, por el momento, la Administrativa.

La Función Administrativa es el modo en que el Poder Ejecutivo, a través de sus órganos, ejerce las facultades o potestades que la ley pone a su disposición para alcanzar los fines u objetivos de su creación, que es el de aplicar fiel y correctamente las leyes dictadas por el Poder Legislativo.

En este sentido, y dentro de las atribuciones y obligaciones de cada poder estatal, el Poder Ejecutivo velará por el cumplimiento del ordenamiento jurídico mediante el uso de potestades que la misma ley le establece. El modo de ejercer estas potestades a su cargo constituye la función administrativa.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En vista de los complejos que en ocasiones resulta diferenciar las tres funciones del Estado, la doctrina ha fijado criterios para su distinción, los cuales aún resultan insuficientes para una delimitación clara y precisa. No obstante, a continuación se indican algunos de ellos:

a) **Criterio Orgánico:** Establece que en su función particular cada órgano del estado dicta actos y que dependiendo del órgano que lo realice, así también será la función. A este respecto, este criterio o teoría entiende que todo lo que sale de la función legislativa sería un acto legislativo y lo que sale del Poder Judicial es función jurisdiccional.

A simple vista se nota lo incompleto e inexacto de este criterio, ya que no todo lo que sale del Poder Legislativo es una legislación o lo que sale del Poder Judicial es una sentencia. Ambos poderes conocen también de materias administrativas. Así, cuando el Poder Legislativo aprueba una pensión o conoce de un juicio político no está legislando; igual cuando el Poder Judicial forma parte de un Consejo de Familia, no está sancionando la violación a las leyes.

b) **Criterio Material:** Esta teoría plantea que las funciones se distinguen entre sí por el contenido intrínseco de cada una. Así, entienden que el Poder Legislativo, a través de la ley, crea situaciones jurídicas abstractas y generales, en tanto que la creación de situaciones jurídicas concretas, específicas y subjetivas corresponde a la función administrativa.

Esta teoría es criticable ya que se una u otra forma todos los poderes realizan actos materiales, generales y específicos.

c) **Criterio Formal:** Parte de la idea del procedimiento de formación del acto. Es decir de donde se formó el acto dependerá el tipo de función.

d) **Criterio Residual:** Esta teoría pretende establecer que únicamente habría que caracterizar las funciones legislativa y jurisdiccional y que todo aquello que no se enmarcara es una de estas dos funciones, vendría a formar parte de la función administrativa. Es un proceso de exclusión de funciones.

4. Relación Jurídica Administrativa entre el Órgano Administrativo con los particulares y entre Órganos de la Administración.

El órgano administrativo, por el cual se manifiesta la voluntad de la Administración, va a mantener relaciones con los particulares o administrados y con otros órganos de la estructura administrativa.

En efecto, cuando el órgano realiza las actividades de su creación se desenvuelven dentro de un ordenamiento jurídico que le otorga facultades o potestades capaces de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

cambiar el estatus jurídicos de los particulares, lo que origina un vínculo entre el administrado y la Administración.

Para garantizar el derecho de los particulares frente a las arbitrariedades y abusos que pudiere cometer la Administración en el ejercicio de los poderes que la ley le otorga, la relación entre éstos se encuentra regulada en el Estado de Derecho actual, de tal manera que le permite a la Administración moverse libremente, incluso con poderes discrecionales, pero dentro de un marco legal que limita ese libre juego de actuaciones y que la somete a un control del ejercicio de esas potestades por otros organismos superiores, ya se trate de órganos administrativos o jurisdiccionales.

En este sentido, existen normas jurídicas que regulan las relaciones entre Administración y administrados, concretando en la mayoría de los casos los derechos y obligaciones de cada uno.

Por su parte, el órgano, en el ejercicio de sus funciones, también tendrá que mantener relaciones con otros órganos de la Administración, a los fines de cumplir correctamente con el mandato de la ley. Sucede así con las relaciones entre un órgano y su superior jerárquico o entre órganos de una misma jerarquía. Es importante tener presente que aunque a través del órgano es que el Estado se manifiesta, éste no tiene personalidad jurídica propia, por lo cual no puede ser considerado como un sujeto de derecho. Las relaciones interorgánicas, por tanto, aún cuando son jurídicas, no son entre personas de derecho.

En materia tributaria, por ejemplo, los distintos órganos que componen la Administración Tributaria deben mantener una estrecha relación entre sí, con la finalidad de comprobar ciertas actuaciones del contribuyente. Se da el caso de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, para citar un simple ejemplo, que en ocasiones requiere comprobar los impuestos pagados en la Dirección General de Aduanas por un contribuyente importador, a los fines de admitir esos pagos como gastos deducibles.

Esta relaciones órgano-órgano (también conocidas como interorgánicas o interdepartamentales) que vinculan jurídica y administrativamente los distintos organismos que componen la Administración Pública en general, se encuentran normalmente regulados por el Derecho Administrativo, cuando existe independencia entre órganos de distintos poderes estatales, y por el principio de cortesía e interés común, supervisadas por órganos jerárquicos superiores, cuando se trata de órganos o entidades dependientes de un mismo Poder o Jerarca, que en gran medida también se rigen por el Derecho Administrativo.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

5. derecho Administrativo y Administración Pública.

Se ha visto ya cómo surge una relación jurídica administrativa entre la Administración Pública y los particulares, así como entre órganos de la propia Administración, vínculo éste que se rige por un ordenamiento jurídico determinado.

Pues bien, este ordenamiento jurídico es la base de estudio del Derecho Administrativo, el cual ha sido conceptualizado de muchas maneras. De acuerdo con AMIAMA puede ser definido como “la rama del Derecho Público que estudia de un modo sistemático los órganos del Estado que manifiestan su función habitual y normalmente por medio de actos sucesivos, aislados e individuales, esto es, relativos en cada caso a una cuestión concreta y determinada”. TRONCOSO lo define como “el conjunto de los principios y reglas por los cuales se rige la actividad del Estado en cuanto se refiere al cumplimiento de los fines de esa actividad y a la determinación de los medios para llevarlos a cabo”. MUESES, por su parte, expresa que “esa actividad de Estado es a lo que llamamos Administración Pública y en tal virtud se podría definir el Derecho Administrativo como el conjunto de principios y reglas jurídicas que rigen la Administración Pública”.

No obstante, y sólo para dar otra definición más, podría decirse que el Derecho Administrativo es la parte del derecho público interno que estudia el vínculo jurídico-administrativo que surge en virtud de las relaciones entre la Administración y los particulares y entre distintos órganos de la Administración Pública.

Se dice que es un derecho público interno, ya que, en primer lugar, el mismo regula las relaciones que surgen de un organismo estatal, cuyas actuaciones atañen a la colectividad, a diferencia del derecho común o privado que interesa a los particulares; y, en segundo término, porque regula las relaciones entre ese organismo y sus nacionales, a distinción del derecho público externo, que norma las relaciones internacionales entre Estados o entre éstos y los nacionales de otros países.

Es un derecho que estudia las relaciones que surgen de la Administración Pública, ya sea de ésta con los particulares o de órganos de ella misma. En consecuencia, para que exista un Derecho Administrativo es condición sine qua nom la existencia previa de una Administración Pública. Es por ésta razón que al Derecho Administrativo se le denomina como el derecho de las administraciones, el cual no sólo se rige por normas positivas específicas, sino también por los principios generales del derecho.

Pero es importante señalar, que en ocasiones la Administración Pública delega en ciertos particulares algunas de sus facultades o potestades, lo que podría conllevar a confusión respecto al carácter de las relaciones de estos particulares con funciones delegadas de la Administración y otros particulares.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En efecto, algunos ordenamientos jurídicos permiten a la Administración delegar ciertas facultades que le competen, las cuales pone en manos de particulares para que en su nombre y representación las ejerzan. Tales facultades podrían ser, por ejemplo, las de cobro de servicios, la administración de puertos y otras.

Cuando estos particulares delegados ejercen estas facultades o potestades, realizan verdaderos actos administrativos, al efectuarlas en nombre y representación de la Administración. Es como si estos actos fueran ejecutados por la propia Administración Pública. En consecuencia, aún cuando estas actividades delegadas sean materializadas por particulares, se entiende que son ejecutadas por la Administración Pública, manteniéndose el principio de que para que rija el Derecho Administrativo debe tratarse de actuaciones de la Administración.

En vista de los amplios poderes que la ley confiere a la Administración Pública, lo cual origina la relación jurídica administrativa con los particulares, la existencia de un Derecho Administrativo que regule estas relaciones se hace imprescindible en un Estado de Derecho. Ya no se trata del régimen monárquico en el cual el Rey gozaba de una centralización de los poderes legislativos, judicial y ejecutivo y que en consecuencia podía regir a su manera las relaciones con sus súbditos. Esta centralización absoluta del poder, que encontró sus grandes tropiezos con la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776 y la Revolución Francesa de 1789, es hoy parte de la historia. En el Estado de Derecho las relaciones entre gobernantes y gobernados se encuentran claramente definidas y legalmente determinadas, regidas por un ordenamiento jurídico cuyo estudio compete al Derecho Administrativo y al Derecho Constitucional.

Un régimen jurídico que le permite a la Administración crear, modificar o extinguir parte de los derechos de los particulares, de manera unilateral y en muchos casos sin mediación del poder judicial para dictar y ejecutar sus propios títulos ejecutorios, debe estar legalmente establecidos y regido, no sólo por el derecho positivo, sino también por los principios generales del derecho. Por tanto, es necesario que cada una de las facultades o potestades de que goza la Administración le hayan sido conferidas expresamente por la ley y que sus actuaciones se ejerzan dentro de un marco de legalidad que controle sus actividades y garantice el derecho de los particulares.

En vista de que por concepto del nacimiento de la obligación tributaria que origina la creación de tributos surge un vínculo jurídico-administrativo entre un órgano llamado Administración, encargado por la ley de exigir de los particulares la prestación debida o pago del impuesto, y los administrados o contribuyentes, sujetos obligados al pago del tributo, resulta obvio deducir la estrecha relación existente entre el Derecho Administrativo y el Derecho tributario.

En efecto, siendo el tributo una prestación en dinero o especie que exige el Estado a los particulares en virtud de su poder de imperio o autoridad, surge a través de él una

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

relación jurídico-administrativa entre el Estado, actuando por medio de la Administración Tributaria, y los particulares o contribuyentes obligados al tributo, también conocidos como los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es en virtud de esta estrecha relación entre los derechos administrativo y tributario que surge un ordenamiento más específico, encargado de estudiar las relaciones jurídicas que surgen entre Administración Tributaria y contribuyente, al cual se le ha dado el nombre de Derecho Tributario Administrativo.

Capítulo IV El Principio de Legalidad Administrativa

1. Generalidades

Con la venida del Estado del Derecho que sustituye el poder absolutista de los monarcas y la concentración que éstos tenían de los poderes del Estado, se estableció como principio general que la Administración sólo podía actuar en función de las potestades que expresamente le eran atribuida por la ley y que en consecuencia todas sus actuaciones debían enmarcarse dentro de una esfera de legalidad previamente establecida y no conforme a su propia voluntad, contratos o negocios jurídicos.

En razón de este principio de Legalidad Administrativa surgieron diversas teorías que trataron de delimitar su alcance y precisar su contenido. Nacieron así criterios como el de la Vinculación Negativa y la Vinculación Positiva, basados fundamentalmente en la explicación de los poderes discrecionales con que cuenta la Administración.

Las consecuencias de este Principio de Legalidad Administrativa encuentran su máxima expresión cuando se analiza la Administración Pública desde el punto de vista de la atribución legal de potestades. En efecto, todo un mundo jurídico-administrativo circunscribe su acción en el estudio de las facultades, sus elementos y caracteres, los llamados poderes implícitos o inherentes de la Administración y, sobre todo, el contenido y aplicación de las potestades regladas y las potestades discrecionales y los distintos mecanismos que controlan su legitimidad.

Es importante no confundir el Principio de Legalidad Administrativa, según el cual la Administración Pública debe ceñirse a la ley en sus actuaciones, con el Principio de Legalidad Tributaria, que consagra que no hay impuesto sin ley que lo establezca, ya que de uno y otro principio surgen consecuencias muy distintas.

Uno de los aspectos fundamentales del estudio del Derecho Administrativo y de los derechos con que éste se relaciona lo constituyente, sin lugar a dudas, el Principio de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Legalidad Administrativa, según el cual la Administración sólo puede actuar en la medida en que la ley lo ordena.

Durante mucho tiempo el hombre escogió como sistema político el monarquismo, que agrupaba en el seno de una persona todos los poderes del Estado. Así, correspondía al monarca dictar las leyes, juzgar a sus infractores y manejar la cosa pública de la manera que mejor entendiera, sin ningún tipo de límite o control. Era un poder absolutista en que la figura del monarca adoptaba en ocasiones similitud a la de un ser celestial. Esta concentración soberana de poder, como era de esperarse, dio origen a arbitrariedades por parte del gobernante, cometiéndose graves abusos contra la población.

Como una reacción contra estos abusos del absolutismo, el descontento social fue ganando terreno entre los súbditos del reinado y surgieron grandes revueltas populares que exigieron nuevos sistemas políticos y jurídicos en los cuales se consignaran los derechos esenciales de los ciudadanos. Nació la idea de que sólo el pueblo era soberano y por lo tanto el único con capacidad para elegir su destino y su forma de gobierno. Es así como surge la Revolución Francesa de 1789, de la cual muchos de sus principios doctrinales sirvieron de base para la posterior formación del Derecho Administrativo.

AMIAMA es claro y preciso al afirmar que “la gran revolución ocurría en Francia en 1789 y los años que siguieron determinó no sólo en la misma Francia, sino en toda Europa, un cambio fundamental en todo el orden jurídico. No sólo dio a Francia una Constitución nueva en la cual se consagraban los derechos fundamentales de los franceses como hombres y como ciudadanos, sino que tendió a precisar y delimitar las atribuciones de los funcionarios administrativos y las facultades de los particulares en sus relaciones con la Administración Pública”.

Bajo la idea de que la voluntad del pueblo es quien gobierna, se crearon las cámaras de representantes que aglutinaron miembros de la población elegidos por ésta, como una forma de expresión popular. Estas cámaras se manifestaban a través de las leyes, las cuales decidían sobre los diversos aspectos de la sociedad, incluyendo la Administración Pública. Las ideas de Montesquieu sobre la división de los poderes entraron en su máximo apogeo práctico y el poder monárquico no sólo fue cuestionado, sino llevado a su mínima expresión.

A partir de ese momento se considera que todo poder surge en virtud de la ley, que es la manifestación de la voluntad del pueblo. Sólo el pueblo es soberano y puede conceder poder a través de las leyes y únicamente en virtud de éstas se pueden tener potestades. En tal sentido, se entiende que la Administración Pública no es un ser autónomo, con voluntad propia, sino que debe enmarcar todas sus actuaciones al ámbito de lo que establece la ley. No es ya, pues, el soberano monárquico quien dicta las pautas a seguir sino la voluntad del pueblo que se manifiesta a través de las leyes que rigen en el Estado de Derecho.

2. Concepto del Principio de Legalidad en el Estado de Derecho.

Se ha dicho que el Principio de Legalidad de la Administración consiste en que ésta debe someter sus actuaciones a lo previamente señalado por la ley o lo que es lo mismo, que no puede actuar sino en virtud del mandato legal.

GARCIA y FERNANDEZ consideran que “esa actuación habilitada por las potestades administrativas es sustancialmente de cinco clases, atendiendo a su naturaleza jurídica: Reglamentos (fruto de la potestad reglamentaria), actos administrativos stricto sensu o declarativos, contratos, ejercicio de la coacción y la llamada actividad técnica de la Administración”. Entienden que “ninguna de esas fórmulas de actuación administrativa es posible sin la previa atribución normativa de la potestad correspondiente para producirla; en otros términos: todas son manifestaciones o ejercicio de potestades previamente atribuidas”.

De lo anterior se colige que la Administración no puede actuar en base a voluntad propia ni a contrato con los particulares, sino base a las pautas que la ley le ha trazado, ya sea otorgándole potestades o exigiéndole el cumplimiento de determinado deberes. Sin embargo, es generalmente aceptado el hecho de que la ley, por más amplia que ésta sea, no puede abarcar la solución de todos los problemas que surgen en la vida cotidiana y por ende no puede prever todos los casos. En vista de esta situación, es permisible, sin que con ello se viole el principio de la legalidad administrativa, que en ciertos casos la propia ley ponga en manos de la Administración poderes discrecionales. Estos poderes discrecionales le dan al órgano la potestad de actuar libremente, aunque dentro del ordenamiento jurídico vigente y sujeto al control de la superioridad.

Es importante señalar que el concepto de “legalidad” no sólo abarca a lo contenido en la ley, desde un punto de vista estricto, sino que también se refiere a todo el ordenamiento jurídico establecido, y por lo tanto abarca los Reglamentos, Decretos, Normas Generales y otras, esto es, a la norma jurídica en sentido general.

De lo expresado se deduce, por argumento a contrario, que carecen de validez jurídica los actos dictados por la Administración que no hayan sido ajustados a lo dispuesto por la ley y el derecho. Así, hay un vínculo directo e imprescindible entre la Administración y la norma jurídica, que no puede ser desligado. Como afirma MUESES con sobrada razón: “cualquier Decreto, Reglamento o Actos, cualquiera que sea, dictado por el Poder Ejecutivo (vale agregar y sus dependencias) y no esté fundamentado legalmente, es nulo y sin efecto jurídico”.

En consecuencia, en un Estado de Derecho, la Administración debe sujetar sus actuaciones a lo dispuesto por la ley, ajustándose a su contenido y limitaciones y cumpliendo fielmente con el mandato encomendado. De esto se deriva que los poderes que

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

tiene, las facultades o potestades de que es titular, sólo pueden proceder de una atribución estrictamente legal, mejor conocida como la atribución legal de potestades.

3. Ámbito del Principio de Legalidad Administrativa.

Se ha expresado que de acuerdo con el principio de Legalidad Administrativa, todas las actuaciones de la Administración deben estar enmarcadas dentro de la ley y el ordenamiento jurídico en general y que por ende los actos que ésta dicte contrario a la ley o apartados de la misma, serían nulos, ya que la Administración sólo puede actuar en ejecución o cumplimiento del mandato legal, aunque excepcionalmente la ley le confiere poderes discrecionales para determinados casos.

En este sentido, existen fundamentalmente dos conceptos doctrinales que tratan de explicar el ámbito del principio de Legalidad Administrativa y su convivencia con los llamados actos discrecionales.

Un primer criterio o concepto doctrinal, el de la Vinculación Negativa, basado en el principio jurídico de que “lo que la ley no prohíbe está permitido”, considera que la Administración puede actuar discrecionalmente en todos aquellos casos en que la ley no se lo prohíbe o no ha regulado.

Este criterio no parece ser muy correcto si se parte de la idea de que convierte en regla lo que es una excepción. En efecto, los actos discrecionales que permiten a la Administración actuar con libertad frente a ciertas circunstancias constituyen medidas legales excepcionales, siendo la regla el principio de legalidad como se verá más adelante.

Por otra parte, el mismo principio jurídico que esta tesis señala en su favor es también base para contradecirla. En efecto, cuando el numeral 5 del artículo 8 de la Constitución dominicana de 1966 consagra que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, lo hace bajo el título de los derechos individuales de los ciudadanos, como una de sus garantías esenciales, para liberarlo de las actuaciones ilegales del Poder Público. Por lo tanto, este principio jurídico confirma que si a un particular no se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda, es lógico que para que la Administración pueda tener potestades para actuar frente a los administrados, éstas tienen que provenir de la ley.

En adición a lo señalado hay que indicar que el artículo 4 de la Constitución dominicana de 1966, vigente, es claro y preciso al establecer que las únicas atribuciones de los poderes del Estado son aquellas determinadas por la Constitución y las leyes, lo que implica que sólo en la medida en que una norma legal atribuya potestad de acción es que la Administración puede obrar. En efecto, este artículo 4 consagra que el gobierno se divide en poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial y que sus encargados son responsables y no

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

pueden delegar sus atribuciones, “las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes”.

De este modo, la Administración Pública, contrario al criterio que pregona la libertad de actuar donde la ley no prohíbe, sólo puede obrar donde la ley expresamente la autoriza y en la forma en que ella establece, como afirma la tesis que estudia a continuación.

Un segundo criterio, el de la Vinculación Positiva, expresa que la Administración sólo tiene capacidad para actuar en la medida en que una norma jurídica previa así lo ha establecido. Es decir, que todos sus actos y disposiciones deben someterse a la ley y conforme a derecho. Se basa en un principio de vinculación directa entre la Administración y la norma jurídica.

Esta tesis del Vínculo Positivo parece más acertada y acorde con los principios que rigen el Estado de Derecho, ya que los actos discrecionales, si bien son fruto de la libertad administrativa, son a su vez una clara y real expresión del Principio de Legalidad de la Administración, puesto que tienen un origen netamente legal, es decir que la ley expresamente debe contemplarlos y consagrar los casos y la forma en que este poder discrecional puede ser utilizado por la Administración. En este sentido, los actos discrecionales, al igual que los reglados, se encuentran condicionados y determinados por el derecho, no constituyendo una libertad absoluta de obrar.

La Suprema Corte de Justicia de México ha establecido jurisprudencia acogiendo favorablemente esta tesis de la vinculación positiva en el principio de legalidad administrativa, afirmando que las autoridades “no tienen más facultades que las leyes les otorgan, pues si así no fuera, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal” y que éstas deben actuar siempre dentro de sus atribuciones, “de manera que aunque no haya precepto que prohíba a alguna autoridad hacer determinada cosa no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte” (Sem. Jud. de la Fed. Tomo XIII, 514 y Tomo CVI, 2074, citadas por MARTINEZ).

En consecuencia, los actos discrecionales, contrario a lo que plantea el criterio de Vinculación Negativa, sólo pueden existir en los casos expresamente establecidos por la ley, y la Administración únicamente puede utilizarlos cuando de manera clara y precisa, ha sido autorizado a ello por el ordenamiento jurídico.

4. El Principio de Legalidad Administrativa y la Atribución Legal de Potestades.

Como se ha dicho, en virtud del principio de Legalidad Administrativa la Administración únicamente puede actuar en aquellos casos expresamente determinados por la ley y en la forma que ella establece. De este principio se desprende que el ejercicio de las actividades de la Administración es de carácter estrictamente legal. Los poderes y derechos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

que ella posee no surgen por voluntad propia ni por contratos, sino en virtud de la ley. Es la ley, entonces, quien le otorga potestades a la Administración. Se dice, con razón, que es a través de ella que el poder público se manifiesta.

Es preciso señalar, antes de continuar, que los términos potestad y facultad, ambas consecuencias del poder legítimo y del derecho, se emplean indistintamente como sinónimos, expresando el derecho de actuación.

Pues bien, teniendo como base que es la ley quien le otorga potestades a la Administración, es fácil deducir que las actuaciones de ésta se ejercitan en función de un atributo legal sin el cual la Administración no podría actuar. Por tanto, la fuente de los poderes de la Administración es legal y no contractual o surgida de una relación jurídica. Esto implica que sólo la ley puede crear esas potestades y limitarlas. La Administración sería un ente automático de operación que no puede ni siquiera coartar sus propios derechos ni convenir con los particulares sobre ellos.

Las potestades constituyen poderes legales de la Administración para el ejercicio correcto de sus funciones. La Administración las ejerce y el administrado recibe su peso de manera pasiva, sin que pueda hacer nada para limitarlas.

Es precisamente de su origen legal de donde surgen las principales características de las potestades, que serían: son inalienables, intransmisibles e irrenunciables. Es decir, la Administración no puede, bajo ningún concepto o circunstancia, convenir en no ejercerlas o transferir su ejercicio a otra persona ni limitarlas o en cualquier forma condicionarlas, ya que, teniendo un origen legal y no contractual o de voluntad propia, la Administración no tiene un poder de disponibilidad sobre las potestades.

A.) Limite de las Potestades a lo que la Ley Establece. El Concepto de Potestad Función.

Resulta de extrema importancia no confundir la idea de limitación de las potestades por parte de la Administración o los particulares con el de limitación de potestades hechas por la propia ley.

En efecto, se ha dicho que la Administración o los particulares, bajo ningún concepto, pueden limitar las potestades de ésta, ya se trate de minimizar o extender su alcance o contenido, puesto que al tener un origen legal sólo la ley puede crearlas, limitarlas y darles sus características.

Distinto es el caso en que es la propia ley quien limita las potestades de que goza la Administración.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El objetivo de las potestades es ayudar a cumplir fielmente con una función determinada. Es así como se considera que la ley sólo otorga a la Administración las potestades necesarias para cumplir con sus objetivos, fijando las extensiones de su alcance y las condiciones de su aplicación.

De acuerdo con lo anterior, a la ley compete no sólo crear, modificar o extinguir las potestades, sino también establecer sus límites y contenido, evitando convertir a la Administración en una especie de poder absolutista con plena capacidad de actuación.

a) El Concepto de Potestad-Función.

Este concepto enmarca la idea de que teniendo las potestades un origen legal y siendo su objetivo permitir a la Administración cumplir fielmente con sus funciones, es claro pensar que el ejercicio de las potestades no debe seguir un interés personal o egoísta del órgano que las ejecuta o de su titular, sino en función de un interés público.

Este interés público no debe confundirse con el interés o conveniencia propios de la Administración, sino con el de la comunidad en sentido general. Debe servir con objetividad los intereses de la sociedad, que a su vez exige que la Administración utilice las potestades a su alcance cuando sea requerido por el interés colectivo.

De esta manera, la Administración, al ejercer sus potestades, debe velar con objetividad por el interés comunitario y no a su propio interés o el de su titular.

B) La Atribución de Potestades.

Se ha expresado que como consecuencia directa del principio de Legalidad Administrativa, sólo la ley tiene calidad para atribuir potestades a la Administración, estableciendo los límites de su extensión y alcance. No obstante, en ocasiones el ordenamiento jurídico podría permitir que la propia Administración cree ciertas potestades. Es lo que se conoce como la autoatribución de potestades. Asimismo, se ha cuestionado sobre las potestades implícitas o inherentes que puede tener la Administración y que ni le han sido expresamente atribuidas.

a) Autoatribución de Potestades:

En algunos casos, especialmente de catástrofe, calamidad pública, etc., la ley permite a la Administración atribuirse ciertas potestades que no han sido expresamente otorgadas por la ley. Es decir, la ley autoriza el establecimiento de potestades a través del poder reglamentario con que cuenta la Administración, que también le ha sido concedido por la ley. Esta autoatribución de potestades no es una excepción al Principio de Legalidad Administrativa, sino una forma de aplicación.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Este mecanismo de autohabilitación de potestades, peligroso de por sí y que recuerda el famoso artículo 210 de la Constitución dominicana 1844 que permitía poderes dictatoriales al Presidente de la República en casos de guerra, podría conllevar a abusos y arbitrariedades por parte de la Administración contra los particulares, si la misma no estuviese controlada por todo un ordenamiento jurídico y principios generales que limiten de manera expresa ciertas materias al ámbito exclusivo de la ley y a las limitaciones propias del poder reglamentario.

b) Atribución Expresa y Específica. Las llamadas Potestades Implícitas o Inherentes.

Es principio general que para que la Administración pueda ejercer potestades, éstas deben haber sido previamente atribuidas por la ley de manera expresa, con claridad suficiente que permita dudas al respecto. Asimismo, esa atribución de potestad debe ser específica, concreta y determinada, no un poder jurídico general e indeterminado, carente de límites, que atente contra la seguridad individual de los ciudadanos y el orden jurídico establecido, tal y como ocurría con los gobiernos absolutistas.

Toda atribución de potestades debe ser específica y no general, es decir que debe estar limitada a determinadas actuaciones. De este modo, cuando la ley establece que el no pago del impuesto en el plazo previsto conlleva a una multa contra el contribuyente moroso, la Administración no tiene otra solución que, comprobando el hecho, aplicar la sanción. Así, tanto el presupuesto de hecho como el tipo de sanción han sido expresa y claramente determinados por la ley.

Sin embargo, existen las llamadas “cláusulas generales” cuya mala apreciación podría conllevar errores. Mediante estas cláusulas la ley pone soluciones prácticas al servicio de la Administración, ya que en muchos casos resulta difícil, por no decir imposible, prever todas las actuaciones del hombre y solucionar mediante legislación los problemas que surgen. En este sentido, la ley podrá establecer, por ejemplo, que ante tal situación, la Administración tiene facultad de adoptar “las medidas que entiende más conveniente” o “que juzgue necesarias” o sean “más conducente”. Es el caso, para citar uno, del artículo 90 de la Ley No.5911 del año 1962, del Impuesto sobre la Renta, que, refiriéndose a aquellos casos en que el contribuyente u obligado no presentarse su declaración de renta o la presentare incompleta o con datos falsos, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta podrá estimarla y esta “estimación de oficio se hará en la forma en que la Dirección lo juzgue más conveniente”.

Pero es importante señalar que esta cláusulas generales no constituyen poderes ilimitados que la Administración podría utilizarlo a su antojo. En efecto, los actos administrativos tienen una finalidad o interés público del cual no pueden apartarse los órganos que los dictan. No responden a un interés particular del órgano o su titular, sino al interés comunitario. De igual modo los actos del órgano tienen una finalidad específica y tienen que adecuarse al orden jurídico.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En consecuencia, si bien las cláusulas generales le permiten a la Administración “elegir” métodos “más convenientes o que juzgue necesarios”, no menos cierto es que esa elección debe seguir un interés público y no particular, adecuarse a los principios del ordenamiento jurídico, sujetando esa elección al fin perseguido y adecuando su actuación al principio de proporcionalidad.

En este sentido y siguiendo el ejemplo de la estimación de oficio de la renta gravada en “la forma en que la Dirección lo juzgue más conveniente”, no significa que el término “conveniente” sea sinónimo de que la Administración pueda elegir cualquier medio que considere, pues podría llegar a cometer abusos y arbitrariedades en sus funciones y hasta elegir un método ilícito; es todo lo contrario, es decir que su actuación debe enmarcarse, aun en los casos de cláusulas generales, dentro de los límites que la ley y el derecho le acuerdan, eligiendo un método o criterio de determinación ajustado a la materia y al orden establecido. Así pues, si la finalidad de la estimación de oficio es procurar llegar a un estimado lo más cercano posible a la realidad, respecto de los impuestos que debe pagar el contribuyente, es lógico que la Administración debe utilizar todos los elementos posibles a su alcance para comprobar la realidad, la verdad de los hechos y que una estimación de oficio practicada en base a presunciones o deducciones debe ceder cuando se demuestra, mediante documento fehacientes, la realidad tributaria del contribuyente.

De igual modo, cuando se dice que la Dirección General utilizará la forma que juzgue más conveniente para el interés público o general y no para el interés particular de la Administración. Así, no puede actuar pensando en que recaudar beneficia a la Administración, sino pensando en que sus actuaciones no perjudiquen a la colectividad, ya sea estableciendo precedentes inapropiados o alterando la productividad de la nación, lo cual no es la finalidad del tributo. Por otra parte, es preciso señalar que al expresarse “en la forma más conveniente” se hace alusión a las disposiciones o normas legales consagradas, de las cuales podrá escoger la que mejor se adapte a la situación y convenga al interés general. En síntesis, significa escoger las formas o medios dispuestos a su alcance por el ordenamiento jurídico y que más convengan a la finalidad perseguida y al interés público, manteniendo adecuada proporción entre el hecho y el ejercicio de la potestad.

Por otra parte, se cuestiona la existencia de potestades implícitas o inherentes, no atribuidas de manera expresa y clara por la Ley. Este planteamiento surge de la idea de que aunque la ley no establezca ciertos derechos, potestades o deberes, estos existen como derechos innatos o inherentes al órgano y de que existen potestades que han sido concedidas de manera implícitas. Así, por ejemplo, el trato cortes que merece todo ciudadano, el establecimiento de requisitos de honestidad de los servidores públicos, la adecuada colaboración entre distintos órganos administrativos, etc., son deberé y atribuciones que, si bien no surgen de una manera clara de la ley, nacen del ordenamiento jurídico general, que debe mantener una coherencia.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Parecería lógico admitir la existencia de ciertas facultades implícitas válidas para todo órgano administrativo, siempre que se tome en cuenta que el órgano pertenece a una estructura organizacional fundada sobre disposiciones jurídicas de carácter especial y general.

No obstante, es preciso afirmar que estas facultades implícitas deben encontrar una base legal que las sustente, es decir que aunque no se encuentre en una ley específica, al menos estén permitidas en el ordenamiento jurídico vigente, para no caer en arbitrariedades. A este respecto vale señalar lo que ha dicho la Suprema Corte de Justicia mexicana, en sentencias indicada anteriormente, en el sentido de que “las autoridades no tienen más facultades que las que las leyes les otorgan, pues si así no fuera, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal”. El concepto “leyes” aquí mencionado bien puede entenderse en su sentido amplio para comprender el orden jurídico y los principios generales del derecho.

C) Potestades Regladas y Potestades Discrecionales.

Las potestades, atribución de poderes que confiere la ley a la Administración, pueden ser de dos tipos distintos: Regladas, es decir cuando la ley es quien determina todas las condiciones de ejercicio de la potestad o Discrecionales, o sea cuando la ley determina algunas de las condiciones de ejercicio de la potestad y permite a la Administración completar las condiciones a través de su propio juicio.

En la potestades regladas, al estar determinadas todas sus condiciones, la Administración actúa como un poder automático que una vez constatado el hecho debe aplicar la potestad, sin intervención de ningún juicio subjetivo o alternativas para elegir. La Administración no piensa: constata o verifica el hecho y aplica la ley.

En las potestades discrecionales, por su parte, la ley determina algunas de las condiciones del ejercicio de la potestad y deja a la Administración la aplicación de elementos subjetivos o de juicios que completarían las condiciones del ejercicio de esa potestad. Es el caso del nombramiento de los funcionarios en el cual la ley le otorga al Presidente de la República la facultad de nombrar los funcionarios y empleados de la Administración Pública, pero no le dice que funcionario o empleado debe nombrar, lo cual resulta del juicio o voluntad del Presidente. La discreción, a su vez, no implica apartarse de la ley, sino completarla. Es la ley quien le concede a la Administración el poder discrecional, el utilizar juicio o estimaciones subjetivas para una mejor aplicación de sus funciones, analizando las circunstancias particulares de cada caso.

En vista de la importancia que revisten las potestades discrecionales y su potencial peligrosidad para los particulares, éstas únicamente pueden existir cuando expresamente

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

hayan sido creadas por la ley y dentro de las limitaciones y casos específicos que la propia ley señala.

Por entender que la ley indica los elementos de la potestad discrecional, dejando el complemento de su aplicación a la Administración, se dice que la potestad discrecional es un acto reglado por la ley. En efecto, la ley debe señalar los elementos esenciales de la discrecionalidad, que serian: 1) La existencia misma de la potestad; 2) Su alcance o extensión; 3) La competencia del órgano para ejercerla; y, 4) La finalidad de la potestad, que siempre deberá ser pública, es decir en interés de la colectividad. No obstante, también podría señalarse otros elementos no esenciales, pero de importancia indiscutibles, como serian la forma en que debe ser ejercitada, el tiempo para ejercerla y otras.

MARTINEZ considera, con mucho acierto, que “la facultad discrecional concedida por la ley a las autoridades no significa un arbitrio absoluto, pues están obligadas a motivar y fundar sus resoluciones”, citado una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de México en que se afirma que el uso de las facultades discrecionales “es legitimo sólo cuando la autoridad se apoya en datos objetivos y partiendo de ellos razona las conclusiones a que llega en el ejercicio de su arbitrio” (Revisión Fiscal Núm. 1969/58).

Conviene mencionar, igualmente, otra sentencia de la Suprema Corte de Justicia mexicana, también citada por MARTINEZ, y que contiene importantes aspectos sobre la discrecionalidad administrativa. Señala esta sentencia que “el arbitrio del juzgador no es ni puede ser albedrío caprichoso y dependiente sólo de su voluntad o antojo, sino que para que no parezca sin fundamento alguno, debe ser regulado atendiendo a la naturaleza de los hechos, a las circunstancias del caso, a las razones que se aleguen, a las pruebas aducidas y a los principios de la lógica, que de no hacerse así, puede resultar un procedimiento arbitrario y atentatorio” (Sem. Jud. de la Fed., Tomo LXII, 552).

El poder discrecional con que cuenta la Administración no es, por tanto, una facultad arbitraria y antojadiza. Como afirma GIULIANI, “aún donde la Administración ejerce facultades discrecionales, esto no implica que puede proceder arbitrariamente, porque sería atentar contra el orden público”.

a) Las Potestades Discrecionales y los Conceptos Jurídicos Determinados e Indeterminados.

En muchas ocasiones errores de apreciación podrían confundir las potestades discrecionales con los conceptos jurídicos indeterminados. Dada la importancia de la distinción, conveniente hacer una breve explicación sobre la diferencia entre ambos términos.

La técnicas de elaboración de las normas jurídicas, tratando de plasmar en la letras la realidad cotidiana y de resolver sus problemas, utiliza en algunos casos una serie de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

mecanismos en los cuales determina de manera precisa la realidad (conceptos determinados) y en otros casos utiliza conceptos no muy claros donde predomina la imprecisión de la realidad (conceptos indeterminados) pero sujeta a que una autoridad competente la determine o precise.

Se habla así de concepto jurídico determinado refiriéndose a aquellas situaciones en que la ley de manera clara y precisa, determina un hecho o una realidad. Es el caso por ejemplo, del impuesto sobre la renta, en el cual se consagra que si una persona obtiene beneficios, es sujeta del impuesto, o el caso en que la ley contempla la mayoría de edad a los dieciocho años, caso en el cual toda persona que alcance esa edad, es mayor de edad. Aquí no hay lugar a dudas ni a juicio: producido el hecho, la ley se aplica de forma automática. En estos casos la ley se aplica sola, sin ayuda, las personas únicamente tienen que adecuarse a la ley.

En los conceptos jurídicos indeterminados, por su parte, la cuestión es diferente. La ley no es precisa al describir la realidad; otorga ciertos elementos de los hechos, pero no todos, por lo cual, para que la ley se aplique en su rigor, será necesaria la ayuda de una persona o entidad. La realidad no está clara y precisamente determinada por la norma jurídica, sino que ésta deja a la experiencia o juicio de una persona u órgano encargada de aplicarla, algunos de sus elementos o componentes. Serían los casos, por ejemplo, en los cuales la ley habla de “buena fe”, “honestidad”, “buena salud”, “capacidad intelectual”, “negligencia”, etc. Que deben ser deducidos o interpretados por el agente que la aplica.

A su vez, la diferencia fundamental entre los conceptos jurídicos indeterminados y las potestades discrecionales, por su parte, estriba en que los primeros no admiten alternativas o soluciones posibles o intermedias: hay honestidad o no la hay; hay buena fe o mala fe; se tiene salud o se es enfermo. Sólo hay una solución justa: es o no es. Por su parte, la potestad discrecional permite al agente encargado de aplicar la ley, elección libre entre varias alternativas o soluciones justas: la ley establece a su cargo solucionar un caso, y para ello pone a disposición varias soluciones posibles, de las cuales el agente elegiría una para aplicarla. Pero estas soluciones posibles no están claramente definidas o precisadas en la ley, lo que obliga al agente a acudir al ordenamiento jurídico general para aplicar correctamente el poder discrecional.

En síntesis, mientras en los conceptos jurídicos indeterminados el juez o agente encargado de aplicar la ley debe interpretar en base a experiencias y realidades lo que la ley ha querido decir en conceptos no precisados por ella, debiendo aplicar una única solución posible, en las potestades discrecionales el juez o agente obligado a aplicar las leyes no interpreta la ley, sino que entre varias soluciones o alternativas posibles escogen una de ellas, mediante un juicio o análisis interno, y la aplica al caso en concreto.

La apreciación de la realidad y la aplicación de la ley, ya se trate de conceptos jurídicos indeterminados o de poderes discrecionales, por parte de la Administración, se

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

encuentran sujetas a una valoración posterior por parte de los órganos superiores o los tribunales, quienes incluso pueden tasar o medir la interpretación dada a ciertos conceptos no precisados por la ley, tales como el de buena fe, negligencia, etc., o sea fiscalizar si se ha tomado en cuenta el interés público y si la solución elegida es proporcional o razonable.

b) El Control de la Discrecionalidad.

La ley pone en manos de la Administración un poder que mal empleado podría, amparándose en preceptos legales equívocos, violentar las garantías de los particulares en base a abusos y arbitrariedades que cometiere. La Administración debe ponderar de manera razonable y objetiva los hechos para luego, mediante un juicio subjetivo, elegir la alternativa apropiada para ejercer su potestad discrecional y aplicar la ley.

En virtud del principio de Legalidad Administrativa, que consagra que las actuaciones de la Administración deben descansar sobre una base legal, se presume que los actos que ésta realiza se encuentran dentro de la ley, es decir que se ejecutan en base a un interés público, mediante normas jurídicas puestas a su alcance, a través de un órgano competente, etc. y por ello cuenta con una presunción *juris tantum* o hasta prueba en contrario, que le da vistos de legalidad, razonabilidad y objetividad frente a los hechos o realidades supuestamente analizados o comprobados y al uso o aplicación de la ley.

Pero si este poder discrecional, que además de las potestades que él mismo entraña cuenta con una presunción de legitimidad, no estuviera controlado por órganos o tribunales administrativos o judiciales, se estaría dotando a la Administración de una especie de poder absoluto que podría emplear a su manera.

Se ha dicho en reiteradas ocasiones que las potestades con que cuenta la Administración son de carácter legal y que en consecuencia la ley crea la potestad discrecional y establece sus elementos esenciales: existencia misma de la potestad; su alcance i extensión; la competencia del órgano; y, que, por tanto, cualquier violación de estos elementos podría acarrear la nulidad del acto dictado en virtud del poder discrecional.

De igual forma, la potestad discrecional no puede utilizarse antojadizamente aunque se cumpla con la ley. Así, si la ley le otorga a la Administración la elección entre alternativas justas, ésta debe elegir una solución proporcional y razonable, esto es que la medida adoptada esté acorde con la forma en que debe actuarse.

En este sentido, si la Administración se aparta, por ejemplo, de la finalidad perseguida con el ejercicio del poder discrecional, se estaría en presencia de una desviación de poder. No es necesario que la finalidad sea particular o egoísta del órgano que la ejerce o de su titular para que exista desviación de poder; basta con que ésta se dirija a una finalidad distinta a la de su creación, aún cuando incluso sea también pública o de interés general. El

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

poder discrecional se establece para un fin específico y éste es el único uso que puede dársele, pues de lo contrario dejaría de ser legítimo y podría acarrear su anulación.

Por consiguiente, puede afirmarse que en los tiempos modernos la discrecionalidad administrativa está sometida a controles que garantizan su legitimidad, ya sea a través de los elementos reglados o legalmente precisados de la potestad discrecional (potestad expresa, alcance o extensión, competencia del órgano y finalidad), sea a través de la técnica de desviación de poder, del sometimiento de la Administración a la ley y a los principios generales del derecho y hasta por el control de los hechos o valoración de las realidades que determinan las actuaciones de la Administración, es decir cuando la Administración actúa en base a suposiciones o denuncias no comprobadas. Asimismo, la Administración no puede, bajo ningún concepto o circunstancia, ejercer su potestad discrecional en contra de los principios generales del derecho, violentando el orden jurídico establecido que sustenta el propio poder discrecional, por lo cual sus actuaciones deben mantener estrecha relación con principios tales como el de equidad, buena fe, igualdad, proporcionalidad, razonabilidad y otros.

Así las cosas, el poder discrecional no es absoluto ni caprichoso, sino sujeto al cumplimiento de elementos esenciales que determinan validez.

Capítulo V El Acto Administrativo

1. Generalidades.

Todo órgano de la Administración necesita exteriorizar criterios para poder materializar sus funciones. El acto administrativo será ese medio de expresión. Debido a la indiscutible importancia que éstos juegan en el desenvolvimiento de las actividades de la Administración se precisa de un análisis pormenorizado de los mismos, pues a través de ellos es que la Administración crea, modifica e extingue los derechos y obligaciones de los particulares.

Es necesario, por lo tanto, conocer los elementos que componen los actos administrativos y determinar sus características esenciales, sus formas y contenido, los distintos tipos de actos, su validez o presunción de legitimidad que los hace acreedores de efectos especiales de eficacia inmediata, aún en casos de irregularidad manifiesta.

Es importante también conocer sobre el valor que debe dársele al silencio administrativo o sea a la falta de respuesta de la Administración ante solicitudes formales hechas por los particulares y las distintas teorías que tratan sobre el tema. Analizar los vicios irregularidades que pueden afectar la validez del acto y los derechos de los administrados

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

para solicitar su anulación o determinar cuándo se trata de una nulidad absoluta o de pleno derecho.

De igual modo reviste importancia particular estudiar las posibles potestades de la Administración para revocar sus propios actos legalmente dictados y sus consecuencias para los interesados que requieren de una seguridad jurídica y pregonan derechos adquiridos.

2. Definición, Elementos y Clasificación.

A) Definición:

Se dijo con anterioridad que la Administración requiere de una entidad o persona que la represente en sus actuaciones y ejerza en su nombre las atribuciones que le confiere la ley. Esta entidad o persona es el Órgano Administrativo. También se ha expresado que ese Órgano manifiesta el deseo de la Administración y ejecuta sus decisiones, ya que por su mediación es que ella se desenvuelve. Pues bien, la forma en que ese órgano manifiesta la voluntad de la Administración, es lo que recibe el nombre de acto administrativo.

Los Actos administrativos son definidos por AMIAMA como “los actos jurídicos y materiales con que se exterioriza, en cada caso concreto e individual, la potestad del Estado, en el acto jurídico en el curso de misión normal y habitual”. Para MUESES es “el acto jurídico unilateral expedido por la autoridad administrativa en el ejercicio de un poder administrativo y que crea derechos y obligaciones para los particulares”.

Se podría decir, sin pretender dar una definición, experta y sólo a nivel de una mejor ilustración, que acto administrativo, es toda declaración de voluntad o juicio dictada por la Administración en función de sus potestades.

Lo primero que se afirma es que es una declaración, ya sea expresa o tácita, es decir deducida a través del comportamiento de la Administración, aunque sus efectos se sujeten a ciertas formalidades. En segundo lugar esta declaración podrá ser de voluntad o juicio, ya se trate de informes, consultas, certificaciones u otros, pero es necesario que produzcan efectos jurídicos, excluyéndose así los actos de simple trámites o de organización. En tercer término encontramos el requisito sine qua nom de la existencia de una Administración que los dicte, por exclusión de los actos jurisdiccionales o legislativos y aquellos actos jurídicos que realiza el administrado, como sería, por ejemplo, el acto de retención de impuesto que efectúa el Agente de Retención. Este acto debe siempre provenir de Administración Pública, según se analizó con anterioridad. Es por ende un acto unilateral dictado con exclusividad por la Administración. Finalmente, el acto administrativo es dictado por la Administración en ejercicio de sus potestades, ya que las actuaciones de ésta se realizan por orden de la ley y con sujeción a ella y es ella quien la autoriza y a veces ordena su dictamen.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

B) Elementos:

Partiendo de la definición de acto administrativo y analizando ésta con mayor profundidad, se destacan fácilmente los elementos constitutivos de todo acto administrativo. A saber:

a) *Órgano Administrativo Competente:* Es un primer término hay que reiterar que sólo la Administración Pública y no cualquier organismo estatal puede dictar actos administrativos. Pero a su vez, no todo órgano de la Administración puede hacerlo, sino aquel a quien expresamente la ley haya conferido competencia para dictarlo, es decir que tenga potestad legal para ello. Esta competencia, que podrá ser material territorial, al tener su origen en la ley tiene un carácter obligatorio e irrenunciable para el órgano al que se le ha atribuido. Asimismo, el órgano, para que tenga capacidad jurídica para dictar el acto, debe estar legítima y regularmente constituido (quórum, votación regular, investidura del titular conforme a la ley, etc.), pues de lo contrario, al éste no actuar legalmente, el acto que dicte podría ser nulo.

b) *Motivación:* En este segundo lugar, el acto Administrativo es un acto motivado por antecedentes y razonamientos que se tuvieron en cuenta, por lo cuales deben ser acordes a la ley y al derecho. Representan una garantía del procedimiento, pues a través de la motivación el acto se fundamenta y explica su razón de ser. En principio, no es obligatorio motivar los actos administrativos, a menos que la norma jurídica así lo determine de manera expresa. En este sentido, por ejemplo, se manifiesta el artículo 83 del Primer Reglamento No. 8895, de fecha 28 de noviembre de 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta que, refiriéndose a la determinación o estimación de oficio de la renta del contribuyente por parte de la Dirección General, consagra que ésta deberán hacerse mediante “una resolución motivada, que se notificará al contribuyente o responsable con la estimación de pago del impuesto correspondiente”

c) *Finalidad:* Constituye el objetivo que persigue el acto, su razón de ser, el cual deberá tener siempre una finalidad pública, en base al interés comunitario y nunca un interés particular o a beneficio de la Administración o su titular. Asimismo, el acto deberá tener una finalidad específica, conforme al órgano que lo dicta, a sus funciones y fines, pues de lo contrario podría existir una desviación de poder.

Para AMIAMA esta finalidad debe comprender las siguientes reglas: a) el agente no puede perseguir sino un fin de interés general; b) el agente no debe perseguir un fin opuesto a la ley o sus propósitos; c) el fin debe entrar en la competencia del agente; y, d) el fin no debe perseguir sino por los medios que la ley ha establecidos al efecto.

d) *Forma y Procedimiento:* El acto administrativo, para dictarse, debe seguir un determinado procedimiento, en ocasiones creado o establecidos por la propia ley. Este

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

procedimiento va a unir o enlazar todos los elementos del acto a través de trámites. El procedimiento sería, pues, un conjunto de operaciones que se unen para procurar un objetivo final. La forma, por su parte, se refiere al aspecto o estructura exterior del acto jurídico. Aunque el acto administrativo podría ser oral (la ley de Secretarías de Estado exige que los ministros cumplan con una orden del Presidente de la República, aunque en los casos en que esa orden no se imparta por escrito) o acústico (toque de corneta o himno nacional) o incluso visual (señales, luces, etc.) lo normal es que sea escrito, en idioma nacional y con claridad. En muchos casos la ley exige de manera expresa que sea por escrito, ya que, además de que puede demostrarse más claramente su dictamen, los motivos y el procedimiento seguido, queda constancia en archivo, a través de la formación de expedientes, y principalmente porque para que puedan surtir efectos deben ser notificados al interesado o realizarse publicaciones.

Es por las razones vertidas que se ha originado un principio general que consagra la forma escrita de los actos administrativos. Así, pues, se considera que éstos deben tener ciertas formalidades, tales como lugar dónde se dicta, fecha, firma, en idioma legal, con claridad de expresión y motivación en los casos que se exige, lo cual implica explicitar los hechos y aplicarles el derecho o lo que es parecido: bastarse a sí mismo, ser autosuficiente. Finalmente, es importante señalar que el acto administrativo, como expresión de voluntad de la Administración, no debe contener ilegalidades ni vicios (tales como dolo, violencia, intimidación, error u otros) ni ser constitutivo de delitos ni exigir el cumplimiento de un objetivo imposible o difícil de determinar.

C) Clasificación:

Son muchas las clasificaciones que se han hecho respecto de los actos administrativos, partiendo desde distintos puntos de vista e incluso nominados o configurados, en ciertos casos, por la propia legislación. A manera simplemente ilustratoria se efectúan a continuación algunas de estas clasificaciones.

a) Actos Decisorios y No Decisorios: Los primeros son aquellos que crean, modifican o extinguen derechos a los particulares, que producen efectos jurídicos, siendo los únicos susceptibles de impugnación o recursos; mientras que los segundos no alteran derechos ni crean obligaciones, como serían por ejemplo los actos entre órganos, las consultas, etc.

b) Preparatorios, definitivos y de Ejecución: Parte de la idea de su ubicación dentro del procedimiento. Así, los preparatorios son actos de trámites que harían posible la formación de un acto definitivo; los definitivos, también conocidos como principales, serían aquellos que producen los efectos jurídicos deseados; mientras que los de ejecución darían cumplimiento a las resoluciones contenidas en los definitivos.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

c) Internos y Externos: Esta clasificación se realiza partiendo desde el punto de vista del ámbito de los efectos del acto. Así, los internos serían aquellos realizados por la Administración y que tienen efectos internos (designación de un funcionario); mientras que los actos externos producen efectos fuera del ámbito de la Administración (notificación de una resolución).

d) Resolutivos y de Trámites: Se refieren al acto definitivo que produce efectos jurídicos y que es impugnabile y a aquellos que se dictan como paso previo al definitivo. Es prácticamente lo mismo que la clasificación entre definitivos y preparatorios.

e) Simples y Complejos: Los primeros son dictados por un solo órgano, mientras que los segundos por la concurrencia de dos o más órganos de la Administración.

f) Reglados y Discrecionales: Esta clasificación surge de la relación que tenga el acto con la ley. Así, serían reglados aquellos que se efectúan sólo en base a normas legales, mientras que en los discrecionales, además de realizarse en base a preceptos legales, también interviene el juicio de la Administración.

g) De Imperio o de Gestión: En los primeros, la Administración actúa en virtud de su función pública, de las potestades que la ley le acuerda (un acto expropiatorio); mientras que en los de gestión actúa como un particular (arrendamiento de un inmueble).

3. Acto Administrativo y Acto de Gobierno.

Cuando se analizó la diferencia entre Poder Ejecutivo y Administración se dijo entonces que la Función Ejecutiva distinguía, a decir de BISCARETTI, entre Función Administrativa, con la cual el Estado dirige, a cada momento, y anima los innumerables y pequeños mecanismos de su organización, y Función Política o de Gobierno, con la cual los órganos estatales realizan los medios de importancia más vital para la actividad interna y externa del mismo Estado. Pues bien, la Función Administrativa se exterioriza a través de los actos administrativos y la Función Política mediante los llamados actos de gobierno.

Es así como TRONCOSO considera que el Poder Ejecutivo realiza una doble función: “la propiamente ejecutiva, llamada gubernamental por los franceses, y la administrativa”.

Los actos de gobierno, que a decir de FIORINI (citado por MUESES) son un “acto administrativo que no quiere serlo, pero que se destaca por provenir del Poder Ejecutivo”, constituyen en cuanto a su forma verdadero actos administrativos, pero que por su importancia para el Estado han sido sacados por la ley y la doctrina de los principios que rigen el acto administrativo para ubicarlos en una esfera superior, casi exentos de control o impugnación, cuya competencia pertenece al Poder Ejecutivo, no como jerarca máximo de la Administración Pública, sino con una función distinta de ésta, que es la política. Así, por

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ejemplo, un acto de declaratoria de guerra, convocatoria de la Asamblea Nacional y otros que no tienen relación con la Administración, sino con funciones estrictamente políticas y hasta de soberanía.

Estos actos de gobierno no se encuentran sujetos al control del juez administrativo, debido esencialmente a su carácter o naturaleza política e importancia para la vida del Estado. Como afirma MUESES, “existen ciertos actos que imaginamos difícilmente sometidos al control de un juez y a una anulación eventual, a causa de su importancia vital para el país”.

Pero el problema fundamental para el estudio Derecho Administrativo no surge de diferencia los distintos actos que proviene del Poder Ejecutivo y de sus funciones, pues es obvio que existen actos políticos que no pueden sujetarse al control jurisdiccional o impugnación de los particulares, sino en saber delimitar unos de otros, pues en muchos casos tanto la legislación como la jurisprudencia auspician verdaderos equívocos jurídicos considerando actos de gobierno a aquellos que realmente constituyen actos administrativos. Es esta la razón por la cual la doctrina se ha empeñado en reducir al mínimo los actos de gobierno, manteniéndolos respecto de relaciones internacionales, orden interno, actos declarativos de guerra, relaciones del Ejecutivo con otros poderes del Estado y otros.

4. Eficacia y Validez del Acto Administrativo. Sus Efectos.

Hemos dicho anteriormente que la Administración debe sus actuaciones al designio de la ley y que sólo en virtud y dentro de ésta es que puede actuar. Es una consecuencia directa del principio de Legalidad Administrativa. En razón de este principio y de que los actos administrativos emanan de una autoridad que cumple un determinado procedimiento para dictarlos y éstos deben tener un fin o interés público, surge una presunción de legitimidad de los actos dictados por la Administración, que puede ser destruida por prueba en contrario por tratarse de una presunción juris tantum. En este sentido, se afirma que la Administración goza de una presunción de validez sobre sus actos.

Se dice que la Administración, y específicamente la Administración Tributaria para los fines que se indican, posee privilegios que no tienen otras personas u órganos. Estos privilegios serían básicamente tres: a) Poder ejecutar sus propias resoluciones, las que tienen carácter de títulos ejecutorios, aún sin necesidad, en la mayoría de los casos, de orden o autorización del juez; b) Presunción de legalidad de sus actos, hasta que se demuestre lo contrario; y, c) Preferencia para el cobro de sus créditos frente a otros acreedores.

De estos privilegios sólo la presunción de legalidad interesa por el momento, ya que es la base de fundamento de la eficacia inmediata del acto administrativo.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Tanto la ley como la doctrina justifican una presunción de legalidad de las actuaciones de la Administración por considerar que antes de emitir un acto ésta ha analizado detenidamente el caso, siguiendo un procedimiento previo que la lleva a formar un expediente, y por otro lado en que se trata de una autoridad legítima con una finalidad pública, que no es normal que actúe con arbitrariedades o inexactitudes.

Esta presunción de legitimidad no es absoluta, sino que cae ante la prueba en contrario hecha por el interesado. En cierto modo constituye un traspaso de carga de la prueba, que libera a la Administración de tener que probar que actuó con legalidad, correspondiendo al interesado demostrar que su actuación estuvo al margen de la ley.

FERNANDEZ considera que afirma que los actos y resoluciones de las autoridades se presumen legales, significa que es al causante a quien corresponde probar la ilegalidad de la resolución o acto, por cualquiera de las siguientes causas: 1) Porque el funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o tramitado el procedimiento administrativo, sea incompetente; 2) Porque las autoridades fiscales hayan omitido o incumplido las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento administrativo; 3) Porque las autoridades hacendarías violen las disposiciones que pretenden aplicar; 4) Porque las autoridades no apliquen la disposición debida; y 5) Porque al imponer una sanción, incurran en desvío de poder.

En vista de esta presunción de legitimidad de que disfrutan los actos administrativos, éstos son válidos desde su dictamen y desde ese entonces, en principio, surten efectos jurídicos, pues se consideran que tienen cumplimiento inmediato.

En este sentido y dada la presunción de legitimidad, se afirma que el acto es válido hasta que se demuestre lo contrario y que en ese orden, independientemente de que el mismo sea válido o no, surte efectos desde su dictamen hasta el pronunciamiento de su nulidad o revocación. Este carácter de cumplimiento inmediato o privilegio de ejecución de que disfrutan los actos administrativos es lo que se entiende como la eficacia del acto y se fundamenta en el hecho de que la Administración es una autoridad legítima cuyos actos tienen una finalidad pública que no puede esperar. No obstante, para que el acto tenga eficacia o privilegio de ejecución debe contener condiciones mínimas de validez, es decir que no se trate de un acto viciado de nulidad absoluta o de pleno derecho o que el mismo no se trata de un acto tan mal estructurado que sea inexistente.

Esta presunción de legitimidad o validez de los actos administrativos tiene ciertas implicaciones de importancia que constituyen su eficacia. Así, su carácter de ejecutoriedad autoriza a la Administración a crear su propio título, a ejecutar sus propias decisiones y en muchos casos a ejecutar esas resoluciones no obstante los recursos que interpongan los particulares. Reina así el principio de ejecutoriedad o eficacia de los actos, que determina su cumplimiento inmediato.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Pero, como toda regla, este principio de la eficacia o cumplimiento inmediato de los actos administrativos sufre excepciones que hacen que la ejecutoriedad del acto no se realice inmediatamente, sino sujeta a condiciones o demoras. Tales son los casos cuando es la propia ley que indica que los mismos no disfrutarán de cumplimiento inmediato o sujeta su ejecución a otros actos o procedimientos o aprobación superior, demorando de este modo su eficacia. De igual manera resulta con aquellos actos en que la ley exige que previa ejecución por parte de la Administración, éstos deban ser notificados al interesado, como sería, por ejemplo, una resolución de estimación de oficio o una notificación de fiscalización.

Existen casos en los cuales se podría hablar, incluso, de una eficacia retroactiva de los actos administrativos, sobre todo tratándose de nulidades. A este respecto, por ejemplo, cuando la Administración dicta un acto de determinación de la renta gravada del contribuyente, este acto sufre efectos inmediatos (aún sujeto a notificación), pero si el interesado eleva un recurso de reconsideración ante la propia Administración que lo dictó (artículo 92, Ley 5911 de 1962 del Impuesto sobre la Renta) y se determina que en el primer acto hubo una errónea apreciación de los hechos o vicios o errores, este segundo acto que revoca el anterior presentará una eficacia que se retrotrae al momento en que el primer acto fue dictado. Naturalmente, habría que tomar en cuenta si se lesiona o no el interés de terceros.

Por otra parte, hay que tener también en cuenta que existen casos que cesan o suspenden, ya sea de manera definitiva o temporal, la eficacia o la ejecutoriedad de los actos administrativos. En efecto, cuando se cumplen los hechos que exigen el acto o cuando desaparecen las causas que lo motivaron o se cumplen los plazos previstos, mantener el acto no tendría ningún objetivo y por ende cesa definitivamente. En la suspensión de la eficacia, sin embargo, hay un cesa provisional o transitorio de su ejecutoriedad. Así, por ejemplo, en los recursos de reconsideración o revisión y en los jerárquicos, establecidos en leyes tales como la Ley General de Aduana, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Sucesiones y Donaciones y otras, la elevación de uno de estos recursos suspende la ejecutoriedad del acto de determinación del impuesto o de aplicación de sanciones, no así en muchos casos el recurso contencioso-administrativo que incluso a veces aplica la cláusula del solve et repet que exige primero pagar el impuesto y luego recurrir, independientemente de que existen situaciones en que el tribunal de lo contencioso-administrativo o el jurisdiccional suspenden la eficacia del acto por contemplar obligaciones imposibles, perjuicios al interés público, franca violación del orden público, seguridad social, etc. o en el caso singular en que la propia ley contemple la suspensión de la eficacia o efectos del acto.

5. El Silencio Administrativo.

Existen situaciones en las que, ya sea por exceso de trabajo, conveniencia, pérdida de expedientes u otras, la Administración no responde al pedido hecho por los particulares.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Es decir, ante solicitudes o instancias depositadas por los administrados la Administración se reserva el fallo o información y no contesta, ni afirmando ni negando, a los interesados que aguardan pacientemente una respuesta. No hay una manifestación de voluntad de parte de la Administración. En estos casos, surge la interrogante de saber qué valor debe dársele a esa falta de respuesta, a ese silencio administrativo. Una solicitud dirigida a la Comisión de Casinos que no es contestada, ¿implica una afirmación de concesión de la licencia y da derechos al solicitante a instalarlo? De igual modo, una solicitud a la Dirección General de Rentas Internas para producir alcoholes que no es respondida, ¿implica una aceptación a la solicitud? Una solicitud de permiso a la Secretaría de Estado de Industria y Comercio para importar artículos prohibidos que no es contestada, ¿otorga derechos para esa importación? La doctrina, de una parte, se ha encargado de analizar estos casos y se han formado teorías al respecto, y la ley, por otra parte, ha juzgado pertinente establecer normas sobre este asunto y así lo ha hecho.

A) Tesis del Valor Negativo: Este criterio consagra la idea de atribuirle un valor de rechazo o desestimación a aquella solicitud o requerimiento del interesado no respondida por la Administración. Entienden que una solicitud no contestada equivale a una negación.

En algunas legislaciones, tomando en consideración la importancia que reviste para el interesado tener respuestas de sus solicitudes y como garantía a su seguridad jurídica, establecen mecanismos legales para salvar estas situaciones. Algunas de estas disposiciones serían:

- a) Pasado un plazo razonable sin que la Administración responda, se considera que niega la petición del Solicitante;
- b) Pasado un plazo razonable sin que la Administración responda, el interesado debe reiterar su solicitud y si aún así la Administración no responde, se reputa que la solicitud del interesado es denegada, pudiendo recurrir esa negación;
- c) Si transcurrido un plazo razonable de la solicitud ésta no es respondida, se le permite al interesado elevar un recurso de amparo ante un organismo superior que exija a la Administración conocer del asunto y emita una respuesta en tiempo prudente.
- d) Transcurrido cierto plazo sin haber respuesta, se le concede al interesado un derecho de opción para que si lo desea presuma desestimada su solicitud y eleve recursos jerárquicos o contencioso-administrativos. Hasta cierto punto es el caso previsto en el artículo 259 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano que establece que pasado cierto tiempo se presume denegación y el interesado puede elevar un Recurso Administrativo de Reconsideración.

Cualquiera de estas soluciones debe ir acompañada de disposiciones que prevengan una contradicción de resoluciones y de actos que retrasen indefinidamente la solución de los

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

conflictos o el cumplimiento efectivo de los actos. Así, deben establecer claramente los plazos que tiene la Administración para responder y el interesado para deducir la falta de respuesta o para recurrir (tiempo mínimo y máximo de elevación del recurso) y otras disposiciones formales, tales como informar a la Administración que debe resolver o que un recurso se ha elevado.

B) Tesis del Valor Positivo: Los seguidores de esta teoría consideran que el silencio administrativo constituye una aquiescencia, consentimiento o aprobación de la solicitud o requerimiento del interesado. Parten de la idea de que la Administración ejerce una especie de poder de veto sobre las solicitudes de los particulares, el cual debe ejecutarse en un determinado plazo para que tenga efecto. Si este “veto” no se ejerce en el plazo previsto, constituye una autorización o aprobación del requerimiento. Entienden que si el “veto” se produce con posterioridad al plazo que tenía la Administración para hacerlo, el mismo no constituye una denegación tardía o rechazo demorado del pedimento, sino una renovación de la autorización o concesión, ya que el silencio constituye en si mismo un acto administrativo.

C) Importancia de Determinar un Criterio: Ambas tesis de valoración del silencio administrativo tienen importantes consecuencias para la Administración y los particulares, y por ende para el estudio del Derecho Tributario Administrativo, pues de la adopción de uno u otro determinado criterio surgen graves efectos jurídicos para las partes. Por un lado, atribuir valores negativos puros y simples al silencio podría conllevar a que la Administración eluda sus responsabilidades mediante la inercia, afectando los intereses de los administrados que sufrirían una inseguridad jurídica y flotarían en la incertidumbre. Por el contrario, atribuirle valores positivos al silencio podría conllevar a grandes peligros para la Administración, que prácticamente estaría dando su autorización o aprobación a solicitudes de los particulares, con igual efecto que si las diese por escrito o mediante una resolución.

Si bien es cierto que el silencio administrativo conlleva a la inseguridad jurídica de los particulares e incluso a estados de desesperación e incertidumbre, no menos cierto es que el cúmulo de trabajo, la carencia de recursos y a veces las largas y difíciles investigaciones que tiene que efectuar la Administración, imposibilitan a ésta para actuar en igual condiciones que los particulares, lo que hace que en una gran mayoría de los casos, sobre todo en países subdesarrollados, la Administración no cumpla eficientemente con su labor y emita decisiones adecuadas en poco tiempo. Se trata, pues, de analizar el asunto desde un punto de vista eminentemente práctico, acorde con la realidad de cada país.

Atribuirle al silencio un valor positivo podría conllevar, en muchos casos, al caos o la anarquía.

Es esta la razón fundamental por la cual, en principio, y a nuestro entender, al silencio administrativo hay que darle un carácter denegatorio, aunque se sujete a ciertas

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

disposiciones que garanticen los derechos de los particulares, para no ser lesionados por la inercia de la Administración y que la tesis de la vinculación positiva sólo se aplique en aquellos casos en que expresamente la ley así lo determine.

En la República Dominicana, dada la pobreza legislativa y doctrinal que caracteriza al Derecho Administrativo y al Derecho Tributario, no existen leyes que se refieran a este aspecto tan importante como lo es el silencio administrativo. Sin embargo, y en lo que a la tributación se refiere, encontramos ciertas normas al respecto en el Anteproyecto de Código Tributario, que en su artículo 121 establece que “vencido el plazo de seis meses señalado en el artículo anterior (plazo para que la Administración adopte una decisión) sin que haya decisión, se presume que hay resolución denegatoria, quedando los interesados facultados para interponer el Recurso Administrativo de Reconsideración”.

En la mayoría de los países se ha adoptado el sistema de atribuirle valor denegatorio al silencio administrativo o “negativa ficta o tácita”, como también se le llama, permitiendo al interesado impugnar esta negativa por ante los órganos jurisdiccionales. Es el caso concreto de México, cuyo artículo 162 del Código Fiscal de la federación establece que “el silencio de las autoridades se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije, o la falta de término estipulado, en noventa días”.

En nuestro país la Ley No. 1494 de 1947, que establece la jurisdicción contenciosa, consagra el recurso de retardación frente a la negativa o tardanza de las autoridades administrativas ante solicitud de un particular, pero sin atribuirle a esa negativa de respuesta o retardo ningún carácter de consentimiento o rechazo.

Finalmente es importante señalar que para que pueda atribuírsele cualquier carácter a la falta de respuesta administrativa, es imprescindible que la solicitud haya sido incoada por el interesado en la forma indicada por la ley y por ante el órgano competente para conocer de ella, pues tal caso se trataría de una solicitud viciada cuya culpa o falta de repuesta no podría imputarse a la Administración.

6. Nulidad del Acto Administrativo.

Antes de entrar en materia es preciso, para evitar confusiones, dar una breve explicación sobre la teoría general de las nulidades y del concepto de acto inexistente.

El acto jurídico en general, y entre éstos incluimos el acto administrativo, puede estar estructurado de tal manera que contenga vicios en la forma o en el fondo, ya sea por error, dolo, violencia, etc. que pueden afectar de tal manera los intereses públicos o de los particulares que acarrear su nulidad o su inexistencia.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Se dice que un acto es inexistente cuando de forma grosera carece de sus elementos o requisitos esenciales o constitutivos. Es tan absurdo por ir en contra del ordenamiento jurídico y los principios generales del derecho, incluso contra la realidad misma, que no llega ni siquiera a constituirse en un acto. Así, por ejemplo, celebrar un contrato o matrimonio entre un perro y un gato o que la Administración exija a un particular que se suicide o que de un brinco llegue a la luna. En este sentido, no podría hablarse, bajo ninguna circunstancia, de su nulidad, sino de su inexistencia.

Para AMIAMA la “inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que no requiere estar consagrada en la ley, sino que tiene que operar como una realidad lógica en aquellos casos en que faltan al acto sus elementos esenciales”. Según este autor hay inexistencia cuando existen las siguientes causas: a) cuando falta la voluntad; b) cuando falta el objeto; c) cuando falta la competencia para la realización del acto; y, d) cuando hay omisión en las formas constitutivas del acto.

A nuestro entender no es correcto catalogar la incompetencia como una causa de inexistencia del acto, sino de nulidad, a menos que se trate de una usurpación de funciones, es decir cuando una autoridad realiza atribuciones de otra. Lo mismo podría decirse de la omisión de las formas del acto, cuya violación en la mayoría de los casos sólo ocasiona su nulidad, salvo violaciones groseras que impidan al acto constituirse. Incluso, la misma falta de voluntad puede engendrar nulidad y no inexistencia, ya que se trata de un vicio del consentimiento.

En los casos de inexistencia no podría ni siquiera hablarse de que el acto produce efectos jurídicos momentáneos o provisionales, ya que el mismo no ha nacido como tal, siendo por tanto irrelevante que su inexistencia sea o no pronunciada por un tribunal.

MARTINEZ señalaba la falta de objeto que puede ser materia del acto, como una causa de inexistencia, y afirma que “esto tiene lugar cuando la resolución recae en algo que no existe, como cuando la autoridad la devolución de un impuesto que no fue pagado o se exige el cumplimiento de obligaciones fiscales en relación con un negocio que no llegó a abrirse o fue legalmente clausurado”.

Por su parte, sí existen verdaderos actos que pueden acarrear nulidades, ya sea por violentar normas de procedimiento, contener arbitrariedades, no tener finalidad pública o, en otras palabras, no cumplir con el mandato de la ley, sea en su forma o su fondo.

Las nulidades pueden ser de dos tipos distintos: Absoluta o de Pleno Derecho, que serían aquellas en que el acto burla de tal manera la ley que altera o imposibilita su propia eficacia; y, Relativa o Anulable, en las cuales ha habido irregularidad en la formación del acto, defecto o errores de fondo, pero de tan limitada magnitud que no afectan su eficacia.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

A) La Nulidad Absoluta o de Pleno Derecho.

Un acto viciado con una nulidad absoluta es ineficaz y por lo tanto no produce efectos jurídicos definitivos. Su invalidez e ineficacia es inmediata, en principio, sin necesidad de impugnarlo o solicitar su nulidad, ya que es la propia ley la que así lo ha determinado. No obstante, alguien tendrá que invocar su nulidad absoluta es ineficaz y por lo tanto no produce efectos jurídicos definitivos. Su invalidez e ineficacia es inmediata, en principio, sin necesidad de impugnarlo o solicitar su nulidad, ya que es la propia ley la que así lo ha determinado. No obstante, alguien tendrá que invocar su nulidad y durante ese transcurso de tiempo la Administración impondrá el acto, lo cual hace discutible el acto, lo cual hace discutible el aspecto de la ineficacia inmediata. Este tipo de nulidad absoluta puede ser, incluso, pronunciada por la propia Administración que la dictó, por el administrado o por un tercero particular, ajeno al caso, ya que tienen un carácter general o erga omnes, oponible a todos. La nulidad absoluta implica un acto tan viciado que no produce efectos jurídicos y sus vicios no pueden ser subsanados o confirmados por el órgano que lo dictó, aún con la aquiescencia o consentimiento del interesado, ya que su nulidad no depende de las partes sino de la voluntad de la ley. En vista de que se trata de actos contrarios al orden jurídico establecido, un acto viciado con una nulidad ipso jure o de pleno derecho acarrea consigo, en principio, la nulidad de los actos posteriores que tengan su origen o consecuencia en el acto nulo.

Un aspecto que vale la pena recalcar es el referente a la ineficacia inmediata del acto viciado de nulidad absoluta. Si bien es cierto que se trata de una invalidez tal del acto que incluso pierde su eficacia, a la realidad esta pérdida no se produce sino a partir del momento en que es invocada y pronunciada oficialmente, ya que en virtud del principio de legalidad administrativa, la Administración puede ejecutar inmediatamente el acto que ha dictado. Es decir, en el lapso de tiempo que transcurre desde el momento en que el acto nulo se dicta hasta el instante en que se suspende su ejecutoriedad por la interposición de un recurso, el acto administrativo, aunque nulo del pleno derecho, es temporalmente eficaz. Esta suspensión también puede producirse si es la propia Administración que, percatándose de los vicios del acto, invoca su nulidad. La declaración de nulidad absoluta retrotrae sus consecuencias al momento en que el acto fue dictado, esto es que la eficacia o efectos jurídicos producidos provisionalmente por el principio de la legalidad administrativa, se consideran nulos.

En vista de la importancia que reviste para el ordenamiento jurídico invocar la nulidad absoluta de algunos actos viciados, se considera que la misma puede ser alegada por los particulares, terceros o la propia Administración, y que el derecho para ejercer esta acción es imprescriptible, pudiendo invocarse en cualquier momento. Es una consecuencia también del carácter de orden público de estas nulidades.

Entre los casos más importantes donde se considera que existen nulidades absolutas o de pleno derecho, se encuentra: los actos constitutivos del delito, los de contenido

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

imposible, los dictados por un órgano incompetente, los que de manera grosera burlan o violentan los procedimientos y otros.

B) La Nulidad Relativa o Anulable.

Se dice que un acto está viciado de la nulidad relativa cuando a pesar de su mala configuración o contener irregularidades no acarrea su total ineficacia y en consecuencia es capaz de producir efectos jurídicos definitivos. Sus vicios no afectan el ordenamiento jurídico general sino los intereses propios del administrado, que es el único que puede invocar su nulidad. Tienen un carácter estrictamente particular y no de orden público, de lo cual resultan las siguientes consecuencias: Los vicios o defectos del acto solo son oponibles al interesado, no teniendo un carácter erga omnes; debe alegarse dicha nulidad en plazos establecidos, generalmente muy cortos (de caducidad y no de prescripción), so pena de aprobación tácita; los vicios o defectos del acto pueden ser subsanados o confirmados por el órgano que lo dictó; la nulidad del acto depende de su impugnación por el interesado y de su declaración por la Administración o el tribunal contencioso.

Por entenderse que el acto anulable afecta exclusivamente al interesado y siendo éste el único que puede ejercer la acción en la nulidad dentro de los breves plazos que normalmente acuerda la ley, se considera que su inacción conlleva a una renuncia tácita de sus derechos y a un consentimiento de validez del acto. No obstante, es importante hacer una observación respecto a esta confirmación tácita de acto nulo y es que en ciertas circunstancias ese acto nulo no impugnado por el interesado puede ser declarado nulo por el superior jerárquico del órgano que lo dictó, en virtud de las potestades de supervisión y control contempladas en la Ley sobre Secretarías de Estado o simplemente ser revocado por el propio órgano de la Administración que lo dictó, entendiéndose este último caso como una tácita declaración de nulidad del acto irregular.

No obstante, conviene señalar que en algunos países, como México, la Administración no puede declarar nulos sus propios actos irregulares, pues se considera que tal acción podría constituir un atentado a la seguridad jurídica y al principio de legalidad administrativa, exigiendo la ley que la Administración inicie un juicio por ante órganos contenciosos solicitado que el acto o resolución se anule. Algo similar ocurre en España con el recurso de lesividad.

En vista de todo lo anterior, hay que afirmar que aquí se manifiesta en forma más preponderante el principio de la legalidad de la Administración, por lo cual el acto anulable goza de plena validez y eficacia hasta el momento en que éstas se suspenden por una declaración expresa de la nulidad.

Dentro de los casos más comunes de nulidad relativa o anulabilidad del acto se encuentran los vicios o irregularidades de forma, es decir en la exteriorización de la voluntad del órgano, y las violaciones no esenciales de reglas del procedimiento. Así, por

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ejemplo, la falta de notificación de una fiscalización al contribuyente, los errores materiales en una liquidación de los impuestos de importación, no indicar en una resolución que se vio un informe, dictar el acto fuera del plazo previsto (salvo que sea esencial), u otros casos en los cuales no se viole el derecho de defensa de los particulares o que la inobservancia de trámites del procedimiento no constituyan elementos suficientes para haber cambiado el fondo del asunto.

Partiendo del principio general de que no hay nulidad sin agravio y sustentada posteriormente por el principio de *economía procesal*, surgieron ideas que establecían que la nulidad del acto viciado de manera irregular dependía de la importancia que revestían en el fondo del proceso tales vicios o irregularidades. Así, se afirma que un acto irregular que no incide de manera básica y esencial en la suerte del proceso, no puede acarrear la nulidad del acto administrativo, pues no se ganaría nada con anular un acto irregular en el cual su posterior rectificación o dictamen regular *no cambia o altera el fondo del asunto* o lo que es lo mismo, con o sin la regularidad o vicio del acto, la resolución o decisión al fondo se hubiese adoptado de igual forma. Por el contrario, si la irregularidad es de tal magnitud que incide en el fondo del asunto, valdría su anulación. Si existen dudas respecto de la incidencia de la irregularidad sobre la suerte del fondo, es conveniente pronunciar la nulidad, para no perjudicar los derechos de defensa y la seguridad jurídica de los particulares, a menos que la Administración pueda subsanar los vicios del acto sin lesionar a los administrados, caso en el cual esa validación o confirmación solamente produce efectos desde la fecha en que se dicta.

7. Extinción y Revocación del Acto Administrativo.

En párrafos anteriores, específicamente al hablarse de la eficacia y validez del acto administrativo y sus efectos, se dijo que la eficacia del acto podría cesar o suspenderse de manera temporal, por ejemplo en algunos casos cuando se interponen recursos contra sanciones pecuniarias o multas impuestas por la Administración, o una cesación definitiva de esa eficacia, ya sea porque se cumplen los hechos que exige el acto o desaparecen las causas que lo motivaron o se cumplen los plazos, etc.

Este cese definitivo del acto es lo que se conoce como extinción del acto administrativo, que puede suceder por las siguientes causas: a) Por Decaimiento, es decir cuando la eficacia del acto cae porque sus elementos se han cumplido o han desaparecido (es el caso cuando desaparecen las causas que lo motivaron); b) Por Caducidad, es decir cuando el administrado no cumple con las condiciones establecidas para la validez o manutención del acto, ya sea a través de plazos u otros requisitos. Así ocurre, por ejemplo, cuando se otorga una exoneración de impuestos de importación con efectividad por un año para la introducción al país de productos alimenticios y durante ese lapso de un año no se produce la importación; c) Por Nulidad del acto, es decir cuando el acto irregular es declarado nulo por órganos superiores o tribunales contenciosos o jurisdiccionales; y, d)

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Por Revocación, esto es cuando el mismo órgano que dictó un acto dicta otro semejante dejando al primero sin efecto definitivo.

La revocación es una causa de extinción del acto hecha mediante otro acto. Esta revocación debe hacerla, en principio, el mismo órgano que dictó el acto revocado. No obstante, se entiende que en virtud de las facultades jerárquicas de los órganos superiores, éstos pueden revocar los actos dictados por sus subordinados. De igual manera resulta cuando es la propia ley quien autoriza a un órgano administrativo a revocar, por motivos específicos, un acto dictado por un órgano inferior y en ciertos casos independientes. Es el caso, por ejemplo, previsto en el artículo 12 de la Ley No.351 de fecha 6 de agosto de 1964, sobre Casinos de Juegos de Azar, que autoriza al Poder Ejecutivo a modificar o retirar, temporal o definitivamente, las licencias para operar salas de juegos concedidas por la Comisión de Casinos a los particulares “por motivos de orden público o por violación o incumplimiento de los requisitos y obligaciones que impone la presente ley”. Asimismo, la propia ley consagra en su artículo 14, párrafo II, que la falta de pago del impuesto establecido producto del juego “dará lugar a la cancelación inmediata de la licencia otorgada, sin otro requisito que el de su comunicación por parte de la Secretaría de Estado de Finanzas”.

En otro sentido, es importante notar que la revocación siempre debe ser hecha por el órgano que lo dictó o por otro de la Administración, pero no por un tribunal contencioso o jurisdiccional que en tal caso no dictaría un acto de revocación sino una sentencia revocando el acto.

Existe dos causas por las cuales se considera que la Administración puede revocar un acto. A saber, por motivos de legalidad o por razones de oportunidad o conveniencia.

A) Revocación por Motivo de Legalidad.

Se ha dicho que los actos viciados de tal manera que acarreen una nulidad absoluta o de pleno derecho pueden ser impugnados por los terceros e incluso por la propia Administración que los dictó. De esta manera, se reconoce a la Administración el derecho de invocar esta nulidad mediante un acto posterior que así lo exprese o simplemente a través del dictamen de un acto que revoque el acto viciado. Más aún, ese derecho de revocación se le reconoce para todo acto que viole radicalmente la ley o sea contrario al orden jurídico, aunque no tenga el carácter de nulo de pleno derecho. Resulta importante indicar, antes de continuar, que la simple rectificación o corrección de errores materiales (nombre, número, etc.), no de juicio o valoración, hechas mediante un acto posterior, no constituye una revocación del acto. En este sentido la Administración (entendiéndose como tal el órgano que dicta un acto o sus órganos inferiores o superiores) tiene un derecho de revisión de sus propias actuaciones, para mantener la legalidad de las mismas, ya se trate de una revisión de oficio (Ley de Secretarías de Estado que concede al superior jerárquico poderes de vigilancia, control, avocación, revocación, etc. sobre sus subordinados) o a

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

solicitud de los interesados (Recursos en Reconsideración o Jerárquicos establecidos expresamente en las más importantes leyes de impuestos del país: Ley General de Aduanas, Impuesto sobre la Renta, Impuesto a las transferencias de Bienes Industrializados y Servicios –ITBIS-, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc.).

Pero si bien es cierto que la Administración goza de un derecho de revocación de sus actos por motivos de ilegalidad manifiesta, que hay que tener mucho cuidado con la revocación para no afectar situaciones jurídicas creadas al amparo de un acto. En efecto, la seguridad jurídica y el derecho de particulares y terceros podrían verse afectados por una revocación caprichosa de la Administración. Es por esta razón que la tendencia es a legislar claramente acerca de en cuáles circunstancias y bajo qué condiciones y plazos se permite a la Administración revocar de oficio sus propios actos e incluso, anularlos. Su revocación depende mucho, pues, de si ha creado derechos adquiridos a los particulares o simples expectativas.

En algunas legislaciones (España) se prevén mecanismos que debe seguir la Administración para poder revocar de oficio sus propios actos, como sería, por ejemplo, el de declararlo lesivo al orden jurídico y al interés público y posteriormente elevar un recurso de anulación o revocación por ante el tribunal contencioso-administrativo para que éste se pronuncie, luego de escuchar los alegatos de los interesados.

En otras legislaciones, como es el caso de México, se considera que la Administración no puede revocar sus propios actos, sino a lo sumo incoar juicios por ante los tribunales jurisdiccionales y solicitar allí su revocación. En ese país la Suprema Corte de Justicia declaró primero que “cuando el acto administrativo es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas, sino a lo más una aparente situación legal cuya distinción no implica lo que en terminas técnicos se denomina privación de un derecho; por tanto, las autoridades administrativas pueden revocar, en tales casos, sus propias resoluciones, sin violación de las garantías individuales”. (Sem. Jud. de la Fed., Tomo LXXI, citada por MARTINEZ).

Más tarde esta misma Suprema Corte de Justicia de México modificó su criterio y declaró que “las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones libremente, sino que están sujetas a determinadas limitaciones, entre las que se encuentran, de manera principal, la que, rigiendo el principio de que las autoridades administrativas sólo pueden realizar sus actos bajo un orden jurídico, la revocación de los actos administrativos no puede efectuarse más que cuando lo autoriza la regla general que rige el acto”, con lo cual entendía que el acto únicamente podía revocarse si la ley lo autorizaba expresamente.

Tiempo después esta Suprema Corte de Justicia varió nuevamente su parecer, significando que “las facultades que tienen las autoridades administrativas para reconsiderar sus resoluciones revocándolas, no existen cuando deciden una controversia

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

sobre aplicación de leyes que rigen en su ramo, creando derechos a favor de las partes interesadas, pues esos derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior dictada en el mismo asunto” (Sem. Jud. de la Fed., Jurisprudencia y Obras. Tomo V. Citada por Martínez), entendiéndose que “las autoridades no pueden revocar sus propias determinaciones en perjuicio de los causantes”.

B) Revocación por Motivos de Oportunidad o Conveniencia.

En muchos casos la Administración puede encontrarse enjaulada en sus propias resoluciones, que quizás fueron adecuadas y convenientes en un determinado momento, pero que por circunstancias distintas y cambiantes su mantención resulta perjudicial para la propia Administración, por lo cual requiere revocar el acto anteriormente dictado. Es la revocación por motivos o consideraciones de oportunidad.

Se entiende que, en principio, no es posible para la Administración revocar actos que han creado efectos jurídicos entre los particulares, por el solo hecho de que a ésta ya no le conviene mantenerlos, pues esta situación lesionaría los intereses de los administrados y su seguridad jurídica. Sin embargo, resultaría también perjudicial para la Administración e incluso en ocasiones para el país, mantener un acto que, aún cuando fuese legal, regular y conveniente el momento de dictarse, por circunstancias de la vida y con el transcurrir del tiempo pueden llegar a ocasionar graves daños a los intereses nacionales. Así ocurre, por ejemplo, cuando en tiempos de crisis económica se requiere incentivar la producción privada y se conceden exenciones fiscales que luego, con la mejoría económica del país o por razones de desplazamiento de las inversiones a un sector, no conviene mantener o en casos en que por falta de capacidad de ciertos funcionarios públicos o por error se otorgan en exceso permisos o licencias para actividades que conviene limitar (porte de armas de fuego, distribución y comercialización de medicamentos alucinógenos o equipos bélicos, juegos, etc.).

Como una forma de conciliar los intereses de la Administración y de los particulares, se afirma que si bien la Administración puede en determinadas circunstancias y mediante el cumplimiento de requisitos revocar sus propios actos por motivos de inconveniencia u oportunidad, ésta debe indemnizar a los particulares por los perjuicios sufridos en virtud de la revocación.

Para garantizar el derecho de la Administración de revocar sus propios actos se han creado las llamadas cláusulas de Reservas de Revocación, mediante las cuales en los contratos que interviene la Administración se establece una cláusula que estipula el derecho de la Administración, con o sin indemnización para la otra parte contratante y por motivos o circunstancias que pueden o no establecerse, de revocar de manera unilateral una o todas las concesiones que se otorgan. Igual cláusula es también frecuentemente utilizada en preceptos legales que autorizan a la Administración, por motivos específicos, a revocar sus

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

actos, con o sin indemnización para los particulares afectados, que no tienen otra solución más que adherirse al contenido de la ley si quieren obtener ciertas licencias o concesiones. Un ejemplo de cláusula legal de reservas de revocación la encontramos en el artículo 12 de la Ley No. 351 sobre Casinos de Juegos de Azar que autoriza al Poder Ejecutivo a Retirar o revocar por motivos de orden público y otras, las licencias otorgadas para operar salas de juegos, sin que “en ningún caso el retiro de la licencia podrá dar derecho a indemnización”.

C) Consideración Finales.

El problema de la revocabilidad del acto administrativo es uno de los aspectos más controversiales del Derecho Administrativo y su solución depende en gran medida de la legislación de cada país.

La mayoría de las legislaciones modernas han optado por prohibir a la Administración revocar sus propios actos cuando éstos han creado derechos y beneficios a los particulares, y para tales fines han consagrado procedimientos como el recurso de lesividad, demanda de revocación ante órganos jurisdiccionales, pago de indemnización y otros.

En la República Dominicana no resulta fácil dar una opinión clara y concluyente sobre la revocación, debido a que, como ya se ha dicho, no existen leyes que consagren de manera específica las relaciones entre Administración o fisco y administrado ni jurisprudencias que den luz a la solución del problema de la revocabilidad.

Para AMIAMA en nuestro país imperan los principios del criterio ecléctico, según el cual la regla general debe ser la revocación, salvo en los siguientes casos: a) cuando la ley lo prohíba; b) cuando haya transcurrido cierto tiempo fijado por la ley; c) cuando se trate de actos que deban ser resultado de una instrucción contradictoria, semejante a una instrucción judicial; d) cuando se trate de actos de ejecución instantánea; e) cuando se trate de actos de tracto o ejecución sucesiva; y f) cuando el acto emane del concierto de varias autoridades. Expresa este autor que la Ley 1494 de 1947 “parece haber establecido en nuestro país un régimen ecléctico sui generis, al abrir el recurso contencioso contra la revocación de los actos administrativos cuando la revocación ocurra después de un año, o cuando la revocación ocurra después de un año, o cuando no esté fundada en una disposición del propio acto revocado”.

MUESES parte de un análisis en base al artículo 4 de la Ley No. 1494 de 1947, que crea el contencioso, el cual consagra que dará lugar al recurso la “revocación de actos administrativos por los últimos superiores jerárquicos de los departamentos administrativos o de los órganos administrativos autónomos cuando la revocación ocurra después de un año o cuando no está fundada en una disposición del propio acto revocado”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Afirma MUESES que de este artículo 4 de la Ley No.1494 se desprende lo siguiente: a) que al Presidente de la República no le asiste el derecho de revocación; b) que la revocación no procede cuando la efectúa el mismo agente administrativo que expidió el acto; c) que a un superior jerárquico, dentro de cada departamento administrativo, le asiste el derecho de revocación de los actos expedidos por sus propios subalternos; y, d) que el recurso por ante el Tribunal Superior Administrativo sólo procede cuando la revocación ocurra después de un año de haber sido expedito el acto. Expresa que “de esto último parece deducirse que si el acto es revocado dentro del año de su expedición, no procede el recurso, lo que hace suponer que para nuestro legislador los derechos adquiridos con motivos de un acto administrativo sólo nacen después del año”.

A nuestro entender el fenómeno jurídico de la revocabilidad del acto administrativo presenta peculiaridades propias en el sistema dominicano, formando en gran medida un régimen sui generis, como dice AMIAMA, pero con características muy distintas a las que éste señala. No se trata aquí de revocar un acto a pedido de los particulares en uso de un recurso administrativo autorizado por la ley, tales como reconsideración o jerárquico, los cuales se analizarán con detenimiento más adelante, sino de saber si de oficio la Administración puede hacerlo.

Partiendo del principio de legalidad administrativa, que establece como estandarte que la Administración sólo puede actuar en la medida en que una ley le otorga esa facultad, hay que consignar que la revocabilidad o no de un acto depende del mandato legal previsto por la norma jurídicas, para afirmar que como regla general la Administración carece de facultades de revocación de sus propios actos, salvo que la ley expresamente la autorice a revocarlos.

Por lo tanto, si no existe una ley que autorice a la Administración a revocar los actos que emitió en virtud de sus facultades, ésta no puede revocarlos legalmente. Pero cabe preguntarse: existe en la República Dominicana alguna ley que otorgue a la Administración poderes de revocación de sus propios actos? La respuesta tiene necesariamente que surgir del análisis de dos aspectos siguientes:

a) Disposición Especial: Es sabido que existen leyes especiales que establecen medidas y procedimientos específicos para regir un asunto o materia determinada, que la separan de los demás casos. Es decir, las leyes especiales sólo se aplican a los asuntos que limitativamente ellas señalan. A este respecto, en nuestro país existen algunas leyes especiales que de manera expresa consagra la facultad de revocación de actos dictados por la Administración, tales como la Ley sobre Naturalización de Extranjeros, Ley de Casinos de Juegos de Azar, Ley de Exequátur para Profesionales y otras.

En estos casos en que la ley concede a la Administración la expresa facultad de revocar sus propios actos, es lógico concluir que esta facultad existe y se rige por las

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

condiciones señaladas en estas leyes especiales, aún cuando leyes generales les sirvan de complemento legal.

b) Disposición General: En el país no existen una norma con carácter general que de forma clara y precisa exprese la potestad de revocación de los actos administrativos por parte de los distintos órganos de la Administración, sino que su situación se desprende del contenido del artículo 4 de la Ley No.1494 de 1947, que instituye la jurisdicción contenciosa, y de los artículos 4 y 13 de la Ley No.4378 de 1956, sobre Secretarías de Estado.

1) Ley No.1494 de 1947: Su artículo 4 señala que “dará lugar también al recurso (contencioso) la revocación de actos administrativos por los últimos superiores jerárquico de los departamentos administrativos autónomos cuando la revocación ocurra después de un año o cuando no está fundada en una disposición del propio acto revocado”.

Del análisis del contenido de este artículo se desprenden, a nuestro entender, las siguientes consecuencias:

1.a) El órgano que emitió el acto no tiene facultad para revocarlo, a menos que esta facultad de revocación surjan de “una disposición del propio acto revocado”, lo cual ocurre cuando, por ejemplo, se dicta un acto sujeto al cumplimiento de ciertas condiciones y éstas no se llevan a cabo. Si este órgano que lo dicto lo revoca por una causa ajena a la indicada, procede el recurso jerárquico por ante el órgano administrativo superior.

1.b) El último superior jerárquico del departamento administrativo puede revocar un acto dictado por su dependiente, dentro del año de su dictamen. Por lo tanto, un jerarca intermedio no tiene facultad de revocación, sino sólo “los últimos superiores jerárquicos” de los departamentos, es decir los Secretarios de Estado. Si la revocación se produce con posterioridad al año de su dictamen procede el recurso contencioso por ante el Tribunal Superior Administrativo.

2) Ley No.4378 de 1956: La ley de Secretarías de Estado contempla dos tipos de revocación de los actos administrativos. Un primero es el señalado en su artículo 4, que indica que el Presidente de la República, en todo tiempo, conserva el derecho de revocar o modificar las disposiciones o las órdenes de los Secretarios de Estado cuando no hubieren hecho nacer legalmente derechos en provecho de terceros, aún cuando tales ordenes o disposiciones hayan sido dictadas en ejercicio de una atribución legal.

Lo anterior significa que el Presidente de la República, en cualquier momento y aún después de transcurrido un año de su dictamen, puede revocar un acto administrativo dictado por un Secretario de Estado, siempre que no haya hecho nacer “legalmente derechos a favor de terceros”, lo cual quedaría a la apreciación del juez contencioso. A nuestro entender esta facultad del Presidente de la República no se extiende a los actos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

administrativos o resoluciones que resultan sobre un recurso jerárquico, cuya competencia pertenece al Tribunal Superior Administrativo.

Un segundo tipo de revocación es el contemplado en el artículo 13 de esta Ley No. 4378, que establece que “los Secretarios de Estado tienen capacidad para revocar o modificar todos los actos de los funcionarios, empleados u organismos de su dependencia jerárquica, aún cuando estos hayan actuado en ejercicio de atribuciones legales”. Este artículo se complementa con el artículo 4 de la Ley No. 1494 de 1947, en el sentido de que la revocación debe llevarse a efecto dentro del año del dictamen del acto administrativo, como se analiza con detalles en el capítulo referente a los recursos.

Cabe señalar, por último, que el artículo 110 de la Constitución dominicana de 1966, establece que las concesiones de exenciones tributarias otorgadas a los particulares en virtud de la ley o mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional, no podrán ser revocadas durante todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato.

Capítulo VI **Aspectos Generales del Derecho Tributario Administrativo**

1. Generalidades.

El Derecho Administrativo, encargado de regular y estudiar las relaciones jurídicas entre distintos órganos de la Administración y entre éstos y los particulares, engendra importancia capital en el campo de la tributación, hasta el punto de fundir gran parte de su materia con el Derecho Tributario para formar un derecho independiente que hoy se conoce como Derecho Tributario Administrativo.

Se ha expresado que el establecimiento de impuestos por la ley, donde una parte se obliga a pagar el tributo y otra a cobrarlo, hace nacer relaciones jurídicas entre la Administración y los administrados, destinadas a cumplir con la obligación sustantiva de la tributación que es la obligación de pagar la prestación debida.

En el Derecho Tributario, a diferencia del derecho común, donde las obligaciones pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar, solamente existe una obligación, que es la de dar o pagar el tributo. El objetivo básico de la tributación es que el contribuyente pague (dé) el impuesto. Pero para que ese impuesto pueda ser pagado voluntariamente o exigido por la Administración a través de sus facultades, la ley dispone el cumplimiento de deberes a los administrados (que en el derecho común serían las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar) y deberes y potestades a la Administración.

Todas estas relaciones jurídico-administrativas-tributarias que surgen en virtud de la tributación, las potestades y deberes que engendran, los procedimientos legales establecidos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, los derechos y recursos disponibles, la devolución de las sumas pagadas en exceso o por error, etc. son algunos de los aspectos que competen al Derecho Tributario Administrativo.

Si bien la obligación tributaria (dar) es materia del Derecho Tributario Sustantivo, las relaciones jurídicas que surgen en virtud de esa obligación de pagar el tributo, así como el estudio de los deberes de hacer, no hacer o tolerar, pertenecen al Derecho Tributario Administrativo. Por lo tanto y en vista de la importancia que tiene para la materia diferenciar con claridad la obligación de dar y los deberes formales de hacer, no hacer o tolerar, resulta conveniente dar una breve explicación al respecto.

Se afirma que la única obligación que surge con motivo del establecimiento de impuesto es la de pagar ese tributo, es decir entregar al fisco la presentación debida, lo cual constituye una obligación de dar. El objetivo esencial de los impuestos es exigir algo (dinero o especie) de los particulares, transfiriendo recursos del sector privado al sector público. Pero no debe entenderse, bajo ninguna circunstancia, que el único objetivo del impuesto es recaudar, pues es conocido el vasto mundo de la política tributaria que define los objetivos básicos de los tributos. Aquí sólo se afirma que, independientemente del objetivo que se persigue con su establecimiento, todo tributo implica una obligación de pago, sea ésta simbólica o cuantiosa. Así, pues, la única obligación que tiene el administrado, que recibe de forma inerte el peso de la ley, es la de pagar la prestación debida. La ley tributaria no lo obliga, por ejemplo, a producir o no producir, a establecer en un lugar o en otro, sino simplemente a pagar.

Lo que en el derecho común constituyen verdaderas obligaciones de hacer (pintar un cuadro, por ejemplo) o de no hacer (no establecerse cerca de un punto comercial vendido, por ejemplo) y que ocasionan derechos para la parte que exige su cumplimiento, para el derecho tributario sólo constituyen deberes formales cuyo cumplimiento va dirigido exclusivamente a una finalidad, que es exigir el pago del impuesto o lo que es lo mismo, cumplir con la obligación de dar.

Lo deberes, si bien en su sentido amplio pueden confundirse con el concepto de obligación, no crean derechos para la otra parte que, sin embargo, puede exigir su cumplimiento. Mientras la obligación implica dos partes, una con derecho de exigir su cumplimiento y otra obligada a cumplir, en los deberes sólo existe una parte obligada a cumplir, pero que si no cumple puede acarrear una sanción, ya sea moral, pecuniaria, privativa de libertad o el simple impedimento de ejercer ciertos derechos. Es el caso típico, por ejemplo, de los deberes ciudadanos o el deber de registro de importación o de contribuyentes y otros.

En materia tributaria las principales diferencias entre obligación tributaria (dar) y deberes formales (hacer o no hacer) pueden sintetizarse de la manera siguiente:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a) Mientras la obligación de dar sólo compete al contribuyente; a los deberes formales pueden estar sometidos los contribuyentes y los responsables (el verdadero concepto de administrados, que abarca tanto a contribuyentes como a responsables, se verá más adelante).

b) En tanto que la obligación (dar) tiene su fuente en la ley (principio de legalidad del impuesto que establece que sólo la ley puede establecer tributos), los deberes formales (hacer o no hacer) pueden encontrar su fuente en la Administración (Poder Reglamentario).

c) La obligación (dar) tiene un carácter económico, en tanto que los deberes (hacer o no hacer) son de naturaleza formal.

d) La obligación (dar) se extingue con el pago (aunque luego puedan nacer nuevas obligaciones); mientras que los deberes (hacer o no hacer) permanecen, independientemente del pago realizado.

En síntesis, conviene no confundir la obligación con los deberes, puesto que de una y otras se derivan consecuencias distintas, con un importante valor práctico y jurídico.

Finalmente es importante entender desde ahora que el concepto de administrado abarca tanto al contribuyente como al responsable de la obligación tributaria, como se explicará más adelante en detalles.

2. Distintos Módulos de Cumplimiento de los Tributos.

La ley puede establecer distintas formas en que se puede dar cumplimiento a la obligación de pago del tributo. Para ello parte de la idea de complejidad o sencillez que el mismo pueda presentar. Los impuestos pueden gravar una gran cantidad de particulares, por ejemplo, o sólo una mínima parte de la población. Asimismo, hay tributos que, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, gravan a todos los particulares por igual. Para hacer prácticos los tributos, es decir que los mismos no sólo sean letra muerta en una ley, sino que cumplan con el cometido de su creación, la técnica tributaria ha ideado mecanismos formales que hacen más fácil la aplicación de los impuestos, los cuales dependerán de la complejidad del tributo. A estos mecanismos se les da el nombre de Módulos de Cumplimiento del Tributo.

A) Cumplimiento Con Previo Acto de la Administración.

A través de este tipo de modulo y partiendo de la idea de que la Administración cuenta con todos los elementos de juicios necesarios (valoración de la realidad, conocimiento del contribuyente, etc.) para determinar de manera clara y confiable el contribuyente y el monto a que asciende su obligación, la Administración es la que

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

determina, ya sea por su propia iniciativa (utilizando generalmente en el impuesto a la propiedad inmobiliaria) o por solicitud del interesado (impuesto sobre documentos) la obligación tributaria, se utiliza cuando la Administración tiene un control sobre todos los contribuyentes y un conocimiento a fortiori de su realidad.

Dentro de los principales tributos que se pagan mediante este módulo de cumplimiento se citan el impuesto de placas a los vehículos de motor (liquidado mediante una matrícula que expide la Dirección General de Rentas Internas) el impuesto de especies timbradas o sellos, el impuesto a las propiedades inmobiliarias (solares baldíos y vivienda suntuarias) el impuesto a los cigarrillos y bebidas alcohólicas, el impuesto a los Casinos de Juegos de Azar y otros.

B) Cumplimiento Sin Previo Acto de la Administración.

Este módulo de cumplimiento descansa sobre la iniciativa del contribuyente que obligado por la ley, no pena de multas, recargos y otras, tiene que acudir a la Administración a cumplir con su obligación de pago, generalmente a través de una declaración, que puede ser previa al pago o conjuntamente con éste. Este módulo encuentra su fundamento en la complejidad e imposibilidad que resulta para la Administración conocer la realidad económica y personal de cada contribuyente u obligado. En otras palabras, para poder liquidar ciertos atributos se requiere de informaciones y documentos que sólo el contribuyente tiene capacidad para tener y suministrar a la Administración. Hay hechos, como por ejemplo ventas, beneficios, cargas de familia, capacidad contributiva, etc. que escapan del conocimiento de la Administración y que, incidiendo de manera directa en la obligación tributaria, ésta debe conocer para exigir el impuesto. La mejor forma de conocer estas realidades es el suministro de información a cargo de los administrados.

Este módulo también se le conoce como autodeterminación, y a decir de GIULIANI, “la determinación debe efectuarla el sujeto pasivo mediante declaración jurada o uso de sellado o estampillas, pero puede ser rectificada por la autoridad”. FERNANDEZ afirma al respecto que “en un régimen de autodeterminación del impuesto, es al sujeto pasivo a quien corresponde legalmente la determinación de la obligación fiscal en cantidad líquida, y la función de las autoridades con motivo de una revisión de declaraciones, se reduce y consiste en establecer mediante una resolución particular, si el sujeto pasivo de que se trate determinó o no, conforme a las disposiciones legales correspondientes, correctamente sus impuestos”.

Dentro de los principales tributos que se aplican mediante este módulo de cumplimiento, generalmente se encuentran los que tienen contribuyentes masivos, tales como el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) que en nuestro país se denomina impuesto a las transferencias de bienes industrializados y servicios (ITBIS) y otros. Implican una autodeterminación del impuesto, normalmente realizada a través de un

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

documento jurado conocido como declaración o manifiesto, el cual será estudiado más adelante.

C) Módulo o Sistema Mixto de Cumplimiento.

Este módulo vendría a ser una mezcla de los dos anteriores que une a la Administración y al contribuyente en la determinación conjunta de la obligación. Así, por ejemplo, el contribuyente presenta una declaración de su realidad económica, que es revisada y reliquidada por la Administración, quien luego le informa al contribuyente el monto de su obligación. Esto ocurre generalmente en la primera declaración del impuesto a las viviendas suntuarias y solares baldíos y en los impuestos de importación, en que el contribuyente presenta un manifiesto y la Dirección General de Aduana practica un aforo, es decir examina las mercancías, determina su valor, peso y cantidad, aplicándoles la nomenclatura arancelaria e impuestos conexos. La finalidad de este aforo, de acuerdo con ANABALON, “No es otra cosa que realizar un acto de accertamiento (determinación) tributario, pues, a través de él, se establece el monto de los gravámenes que eventualmente pueden afectar a las mercaderías que se importen o exporten”.

D) Importancia de la Distinción de los Módulos.

La importancia que revisten los distintos módulos de cumplimiento de la obligación tributaria tiene su relevancia máxima en el papel que juegan las partes vinculadas por la tributación. Así, por ejemplo, si el módulo de cumplimiento es con previo acto de la Administración, es lógico pensar que si este acto de determinación no se produce el contribuyente o responsable se encontraría en la imposibilidad formal de cumplir con el pago requerido por la ley.

Por otro lado la distinción también se manifiesta en el área del incumplimiento de la obligación, sobre todo en aspecto tales como la mora (tardanza en el pago) y la evasión (no pago) de impuesto. Así, en los tributos con módulos de cumplimiento con previo acto de la Administración, como por ejemplo el impuesto sobre placas a los vehículos de motor, no puede hablarse de evasión, sino de mora, ya que siendo la Administración la que determina el impuesto, al contribuyente no le queda otra salida más que pagar o no pagar. Por el contrario, en los tributos con módulos de cumplimiento sin previo acto de la Administración la iniciativa de pago surge del contribuyente a través de una declaración que la Administración desconoce si su contenido es cierto o no o si el contribuyente está declarado la verdad, sólo parte de ella, si está declarado la totalidad de sus ventas gravadas (en el caso del ITBIS) o todos sus beneficios imponibles (en el caso del impuesto sobre la renta), casos en los cuales el obligado podría disfrazar su realidad para pagar menos impuestos, evadiendo el tributo.

Para evitar el alto grado de evasión que pueden tener los tributos cuyos módulos de cumplimiento son sin previo acto de la Administración, ésta debe mantener un buen

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

sistema de control sobre los contribuyentes, ya sea a través de registros, información computarizada, etc. Es un área de control donde juegan un papel preponderante los deberes formales de hacer y no hacer.

3. Potestades o Facultades de la Administración Tributaria.

Hablándose en sentido general de la Administración Pública y de sus potestades se dijo que en virtud del principio de legalidad administrativa las potestades que ésta disfruta tenían que serle expresamente atribuidas por la ley. Pues bien, en materia tributaria deben necesariamente circunscribirse a la esfera de las disposiciones legales.

Para poder realizar eficientemente sus funciones de órgano encargado de la administración y recaudación de los impuestos, la Administración Tributaria (entendiéndose por ésta la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, bajo la Dirección y Control de la Secretaría de Estado de Finanzas) requiere de atribución legales que le permitan cumplir correctamente con el mandato de la ley. Necesita exigir de los particulares el cumplimiento de la obligación, para lo cual tendrá que dictar normas que faciliten el control, expedir cierto tipo de certificaciones, efectuar investigaciones aún en los libros de los contribuyentes, determinar o estimar el impuesto que deben pagar los obligados e imponer sanciones a los evasores o morosos.

Para tales fines la ley ha puesto a cargo de la Administración Tributaria poderes que la facultan a actuar en determinadas circunstancias contra actuaciones u omisiones de los administrados, aunque sujeta al cumplimiento de requisitos y condiciones. Estos poderes se les conocen bajo el nombre de Potestades o Facultades de la Administración Tributaria, las cuales serán estudiadas más adelante de forma detenida y en toda su extensión.

4. Deberes de la Administración Tributaria.

La ley no sólo se ha limitado a conceder potestades a la Administración Tributaria, sino que también le ha fijado deberes, en gran medida destinados a salvaguardar los intereses y la seguridad jurídica de los particulares. Los principales de estos deberes son: a) Publicidad; b) Reservas; c) Resolver, y, d) Ajustarse al Procedimiento.

A) *Deber de Publicidad:* La ley, en muchos casos, y la buena administración, entre otros, exige que se hagan del conocimiento general ciertas actuaciones de la Administración. Así ocurre, por ejemplo, en el caso de las normas generales que para una mejor aplicación y entendimiento de los preceptos legales emite la Administración en virtud de su poder reglamentario, casos en los cuales la Administración se encuentra en el deber de publicarlas y divulgarlas en la medida de su posibilidad, so pena de no causar efectos jurídicos. La publicación de ciertos actos no sólo se exige para conocimiento

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

general la igualdad entre los contribuyentes y conocer precedentes, juicios y apreciaciones de la Administración.

El deber de publicidad de ciertos actos, una norma general por ejemplo, se desprende de la norma legal. Así, el artículo 5 del Primer Reglamento No.8895 del año 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, establece textualmente en su primera parte lo siguiente: “La Dirección General del Impuesto sobre la Renta impartirá normas generales obligatorias para los contribuyentes y terceros y demás responsables del impuesto en aquellas materias en que la ley autoriza frente a la misma. Esa normas estarán en vigor desde la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial o en un periódico de amplia circulación nacional, mientras no sean modificadas por la misma Dirección General o por el Poder Ejecutivo”.

B) Deber de Reserva: La Administración Tributaria maneja una gran variedad de documentos e informaciones confidenciales de los contribuyentes, que darlos a la luz pública le podría ocasionar serios perjuicios a éstos. Así ocurre, por ejemplo, con los beneficios de una empresa, sus principales suplidores y compradores, sus márgenes de comercialización y otros o consideraciones de índole personal o íntima de una persona física. Si no existiese ese deber de reservas es muy probable que el contribuyente *altere* las informaciones o datos que le suministra a la Administración o simplemente mienta, emita falsedades o no diga toda la verdad. La Administración debe asegurarle al contribuyente que tendrá reservas de las informaciones suministradas, a menos que sea el propio administrado que por cualquier razón o interés desligue a la Administración del deber de reservas, mediante una solicitud o pedimento de divulgación de la información.

No obstante, hay casos en los cuales cesa el deber de reservas a cargo de la Administración. Así ocurre, por ejemplo, ante un pedido formal de la justicia hecha por los órganos jurisdiccionales o en el caso de convenios internacionales sobre intercambio de información. En la República Dominicana, en materia tributación, sólo existe un acuerdo internacional, y es con el Canadá, aunque existe un proyecto de convenio sobre intercambio de información tributaria con los Estados Unidos de América, auspiciado por este último país, que aún no ha sido firmado.

En lo que a la legislación dominicana respecta, el deber de reservas se encuentra claramente establecido en el artículo 121 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que textualmente expresa: “El Director General, sus representantes o agentes y demás funcionarios o empleados de la Dirección, no podrán divulgar en forma alguna la cuantía o fuente de entradas o beneficio, las pérdidas, gastos o cualesquiera datos que figuren en las declaraciones obligatorias de los contribuyentes o relativa a tales datos, no permitirán que éstas o sus copias o libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas, sean vistos por persona alguna, salvo en que fuere necesario para dar cumplimiento a las disposiciones de la presente Ley y sus Reglamentos, o para obtemperar a solicitudes de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

funcionarios competentes para ser utilizados en fines fiscales, judiciales o simplemente administrativos”.

De manera semejante se pronunciaran los artículos 7, 8 y 9 del Primer Reglamento No.8895 del año 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, que extienden el espíritu de la reserva y limitan su alcance en casos de recursos y solicitud judicial.

C) Deber de Resolver. La Consulta: La Administración Tributaria no es un organismo aislado que ejerce su labor sin mantener relaciones con los particulares, sino todo lo contrario, necesita de su existencia y colaboración. En estas relaciones surgen cuestiones y pedimentos hechos por los contribuyentes a la Administración, ya sean respecto de procedimientos, recursos, impugnaciones, certificaciones, consultas u otros, casos en los cuales, por entenderse que el administrado tiene el derecho de pedir o solicitar, la Administración tiene el deber de resolver.

Dos planteamientos de preponderante importancia se presentan respecto a este deber de resolver que se atribuye a la Administración: a) El Silencio Administrativo: En primer término, se pregunta: ¿Qué sucede si la Administración no resuelve, es decir si ante un pedimento de un particular guarda silencio? El problema del silencio administrativo ya ha sido analizado con anterioridad, por lo cual nos remitimos a ese estudio, aplicado igualmente en materia impositiva; b) La Consulta: En segundo lugar se pregunta: ¿Qué valor debe dársele a la consulta? ¿Es deber de la Administración responderla? Este segundo planteamiento merece un análisis especial.

Debido a las distintas interpretaciones que pueden hacerse respecto de las leyes impositivas, al desconocimiento de la materia y a las confusiones y complicaciones que se presenta en algunos aspectos del orden tributario, las legislaciones han contemplado y normado el régimen de las consultas, por medio de las cuales la Administración externa su criterio respecto de uno o varios puntos en particular.

En razón de la importancia que reviste esta materia, conviene no confundir la llamada consulta de ventanilla, con la consulta interpretativa. En efecto, la consulta de ventanilla es aquella que efectúa cualquier interesado ante cualquier empleado de la Administración, en tanto que la consulta de interpretativa sólo puede ser efectuada y respondida por aquellas personas que califiquen para ello, conforme a lo establecido por la Ley.

La importancia de distinguir entre la consulta de ventanilla y la interpretativa estriba en que mientras la primera no se considera un acto administrativo, la segunda sí lo es, con su consecuente efecto jurídico, ya que requiere de estudios especiales y de pronunciamientos expresos por parte de la Administración. La consulta interpretativa es la única que tiene validez jurídica.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El régimen de la consulta no ha sido contemplado de igual manera en las legislaciones del mundo. En efecto, en algunas se consideran como simples opiniones personales de aquellos encargados de la Administración, por lo que no tienen un carácter obligatorio para ésta. Para otras, sin embargo, se entiende que la respuesta a una consulta surte efecto obligatorio.

De igual modo, algunos regimenes establecen requisitos para la consulta. Así, sólo determinadas personas pueden consultar y únicamente en casos específicos. De igual manera algunos consagran que la consulta no puede ser recurrida, mientras que en otros países si lo permiten.

En nuestro país el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano ha contemplado el régimen de la consulta, dedicando seis artículos a tales fines. En efecto, en su artículo 81 se establece textualmente que “La Administración Tributaria podrá ser consultada por quien tuviese un interés personal y directo, sobre la aplicación de la Ley a una situación concreta”.

De lo anterior se desprende que el criterio usado por los redactores del Anteproyecto, es que sólo aquellas personas que tienen un interés personal y directo, pueden consultar. Asimismo, se consagra que únicamente pueden consultarse situaciones concretas, es decir sobre hechos específicos no hipotéticos o eventuales.

El artículo 81 del Anteproyecto, por su parte, establece un requisito de forma adicional, al expresar que “el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, pudiendo asimismo indicar y fundamentar su opinión al respecto”.

La mayoría de las legislaciones, incluyendo el Anteproyecto en su artículo 85, entienden que la respuesta a una consulta obliga a la Administración, aunque únicamente respecto de la persona consultante y del caso específico.

Una consulta respondida no surte efecto retroactivo, sino sólo para el futuro. Se entiende que la Administración debe notificarla al interesado, a fin de que éste conozca el criterio que solicita.

Ahora bien, debido a que en una consulta sólo se manifiesta un criterio, una opinión, se plantea el caso de saber si ésta puede ser recurrida o impugnada por el interesado no conforme.

En algunas legislaciones (Brasil), se permite recurrir en contra de una consulta evacuada por la Administración, con la salvedad de que la decisión tomada obliga a todos. En otros (Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, Art.85), la consulta no puede ser recurrida.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Por otra parte surge la siguiente interrogante: ¿puede la Administración cambiar el criterio adoptado para dar respuesta a la consulta? Si esto es posible, ¿cuál es su efecto? Lo cierto es que se considera que la Administración tiene derecho a cambiar su criterio, aunque esta decisión sólo suerte efecto para el futuro. Esta situación ha sido prevista por el artículo 86 del Anteproyecto, que exige en esos casos una Norma General.

Otras legislaciones, por su parte, permiten que la Administración recurra contra sus propias decisiones, por ante órganos contencioso-administrativos, previo cumplimiento de ciertos requisitos y formalidades.

Debido al principio de jerarquía administrativa que rige en los sistemas centralizados, se consideran que el superior jerárquico puede evocarse al conocimiento de la consulta, ya sea de oficio o a instancia del interesado. Asimismo, puede revocar la consulta respondida por un organismo inferior. Asimismo, puede revocar la consulta respondida por un organismo inferior, conforme a las condiciones legales que rigen el recurso jerárquico.

La Ley No. 3489 de 1953, sobre el Régimen de las Aduanas en el país, consagra en su artículo 212 que “toda persona interesada podrá obtener de la Secretaría de Estado de Finanzas y de las oficinas y funcionarios de la Dirección General de Aduanas las informaciones y explicaciones relativas a la aplicación de la presente ley”.

D) Deber de Ajustarse al Procedimiento: En párrafos anteriores hacíamos referencia al principio de legalidad administrativa que rige las actuaciones de la Administración, a la vez que se afirmó, en el capítulo referente a las nulidades del acto administrativo, que las violaciones de ciertos procedimientos establecidos podrían conllevar a la nulidad del acto irregular. Así, se expresó que violentar los procedimientos podría lesionar los derechos de los administrados y su seguridad jurídica. Es por estas razones que se considera como un deber de la Administración velar por el fiel y correcto cumplimiento de los procedimientos.

5. Deberes de los Administrados.

Antes de tratar a plenitud el tema se precisa tener claro que el concepto de administrado en materia tributaria incluye a varios sujetos que de una u otra forma guardan relación con la tributación. Así, incluye el contribuyente, que es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir la persona en quien se verifica el hecho generador y en consecuencia quien en definitiva paga el tributo, independientemente de su capacidad civil o jurídica. Incluyen, igualmente, a los llamados responsables de la obligación, que son aquellos que sin ser los que originan el hecho generador del impuesto, la ley los obliga a percibirlo y pagarlo, en virtud de su relación directa con el contribuyente. Es el caso de los agentes de retención en el impuesto sobre la renta, consagrado en el artículo 13 de Primer Reglamento No.8895, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta (padres menores de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

edad, patronos, mandatarios, liquidadores de sucesiones y de empresas en quiebras, arrendatarios, etc.). Incluyen también, en ciertos casos, a los terceros (caso de los notarios públicos que para la instrumentación de ciertos actos requieren verificar que el impuesto se ha pagado) y hasta a ciertos funcionarios de la Administración (el Registrador de Títulos, antes de anotar una transferencia inmobiliaria debe confirmar que el impuesto que recae sobre este hecho generador ha sido cubierto).

Los deberes formales a que se encuentran sujetos los administrados, que siempre serán de hacer o no hacer, por exclusión a la obligación de dar, se encuentran generalmente dispersados en todo lo largo de la legislación. Los más importantes se citan a continuación:

a) *Deber de Inscripción:* Las leyes de impuestos, especialmente aquellas que consagran el mecanismo o módulo de cumplimiento sin previo acto de la Administración, contemplan como un deber de los administrados inscribirse en registros que lleva la Administración. La idea de esto es tener un centro de información adecuado sobre los contribuyentes. En nuestro país las principales inscripciones se hacen en el Registro Nacional de Contribuyentes, aunque también se exige para los importadores, los contribuyentes del ITBIS, del impuesto sobre la Renta y otros.

b) *Llevar Libros o Emitir Facturas:* Como una forma de comprobar los hechos de los contribuyentes, la ley obliga a éstos a organizarse y anotar en libros ciertas actuaciones (compras, ventas, comisiones, etc.), las cuales deben conservar por un período de tiempo (diez años para fines del impuesto sobre la renta) y ponerlos a disposición de la Administración cuando sean requeridos. De igual modo, en ciertos impuestos se exige la expedición de facturas o comprobantes que sirven como medio de prueba de un gasto o como mecanismo de deducción de impuesto adelantados, como el caso del ITBIS. Los ingresos deben también ser documentados.

c) *Deber de Informar:* En ciertos casos la ley exige del administrado informarle a la Administración de algunas de sus actuaciones, ya sea periódicamente o cuando ocurren hechos importantes. A este respecto, algunas legislaciones exigen a los contribuyentes que conjuntamente con la presentación de declaraciones juradas, informen quienes son sus principales suplidores o compradores o exigen a los bancos comerciales rendir informes mensuales sobre intereses pagados a clientes y otras informaciones. Un ejemplo de este deber de información se plasma en el Párrafo del artículo 129 del Primer Reglamento No.8895, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, que textualmente expresa: “Los agentes de retención no estarán obligados a efectuar ésta, cuando a causa de la modalidad de la operación no paguen directamente las rentas sujetas a la retención del impuesto; pero deberán informar a la Dirección General del pago que así se realizare, dentro de los diez (10) primeros días de cada mes.

d) *Deber de Comparecer:* Cuando para cualquier tipo de información o comprobación la Administración requiera la presencia del administrado, éste debe

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

comparecer personalmente o al menos a través de un representante o mandatario especial, en los casos en que se permita.

e) Deber de Tolerar: Existen algunas situaciones (fiscalizaciones, comprobaciones, etc.) en las cuales la Administración requiere celebrar investigaciones de los libros del contribuyente o en determinada mercancías o lugares, que deben ser toleradas por los administrados cuando se rijan por un procedimiento legal y de acuerdo con las leyes de la materia. El caso de rebeldía por parte del contribuyente puede acarrear sanciones.

f) Deber de Declarar: se ha dicho que en los módulos de cumplimiento sin previo acto de la Administración, corresponde al contribuyente la iniciativa de pagar el tributo. Pues bien, esta iniciativa se materializa a través de un formulario (suministrado gratuitamente por la Administración) que es llenado por el propio contribuyente y presentado a la Administración. Es lo que se conoce como Declaración Tributarias y constituye el principal y más importante de los deberes formales.

La Declaración es generalmente jurada y a través de ella el administrado le ofrece informaciones y datos a la Administración sobre un hecho imponible o generador de impuestos, que servirán de base para cuantificar el monto a pagar. En nuestro país esta declaración tributaria es exigida en materia de aduanas (manifiesto de importación), en el impuesto sobre la renta (declaración jurada de renta), en el impuesto a las transferencias de bienes industrializados y servicios (declaración jurada del ITBIS), en el impuesto a las viviendas suntuarias y solares baldíos (declaración jurada de vivienda suntuaria y solares – Formulario IVSS-1) y otros.

Ha sido muy discutida por los autores la naturaleza jurídica de la declaración. De esta manera, algunos entienden que se trata de una confesión que realiza el contribuyente o responsable ante la Administración, sobre su situación tributaria. Otros (como por ejemplo en Brasil) consideran que la declaración no es una confesión o manifestación de voluntad del declarante, sino un simple informe o expresión de conocimiento hecho ante la Administración. Finalmente otra teoría planteada que la declaración es un acto constitutivo de la obligación tributaria, uno de sus elementos esenciales, especialmente en aquellos casos de módulos de cumplimiento sin previo acto de la Administración o autodeterminación, donde la declaración da inicio al procedimiento.

En muchos casos se exige que se anexe ciertos documentos a la declaración, como forma de comprobar su veracidad. Así, por ejemplo, en materia aduanera el manifiesto de importación se acompaña de facturas consular y comercial; en cuestiones de sucesiones se adhiere a la declaración actas de nacimientos de los herederos, acta de matrimonio o copia del testamento, si lo hay; en materia de impuesto sobre la renta, la declaración debe acompañarse de un balance general anual, de un estado demostrativo de ganancias y pérdidas, de cheques, facturas o documentos que demuestren o justifiquen el monto de la renta gravada y otros. Para el caso de sociedades cuyo capital pagado exceda de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

RD\$50,000.00, los estados financieros, estados de situación y balances generales deberán ser verificados y acompañados del dictamen emitido por un Contador Público Autorizado. En materia del impuesto sobre la renta, los artículos 71, 72, 113 y 114 de la Ley No.5911 de 1962 y los artículos 95 hasta 104 del Primer Reglamento No.8895 del 1962 establecen disposiciones que rigen la declaración jurada.

Un aspecto que vale la pena mencionar por su importancia práctica es el relativo al papel que debe jugar la Administración cuando se le presenta una declaración de la cual ella considera que no está acorde con la realidad, que no se anexan los documentos requeridos o simplemente que se encuentra fuera de plazo o que en la misma se hacen deducciones que a su criterio la ley no permite. ¿Puede la Administración rechazar a simple vista la declaración, es decir no recibirla, o por el contrario debe recibir ésta y luego actuar como considere? ¿Qué puede hacer el contribuyente o responsable si su declaración no le es recibida?

Lo cierto es que en nuestro país situaciones de rechazo de declaraciones son muy comunes por parte de la Administración, hasta en casos de simple apreciación de criterios de valoración o de conceptos indeterminados.

A nuestra manera de ver las cosas, si el administrador tiene un deber de declarar la Administración tiene el deber de aceptar prima facie su declaración, aunque luego le efectúe las impugnaciones o ajuste que considere de lugar. La Administración no debe, bajo ninguna circunstancia, rechazar el cumplimiento de un deber expresado por la ley, pues ello conllevaría a un atentado contra el orden jurídico y lesionaría los intereses de los particulares que están cumpliendo con su deber formal de declarar, aún cuando tal declaración adolezca de irregularidades.

Cuando la Administración exige, por ejemplo, que en una declaración de impuesto a las viviendas suntuarias o solares baldíos se valore un inmueble en la forma que ella considera es el valor real y rechaza la declaración bajo ese supuesto o cuando la Dirección General del Impuesto sobre la Renta no admite una declaración por contener exenciones que a su juicio no se aplican al caso, está cometiendo un craso error y una irregularidad en el ejercicio de sus funciones, comparable incluso con el abuso de autoridad, ya que su decisión de rechazo podría conllevar a que el administrado declare situaciones con las que no está de acuerdo, más aún cuando se trata de declaraciones juradas. Lo que es peor, podría ocasionar que el contribuyente pierda los plazos previstos para declarar acarreándole recargos y otras sanciones por mora.

En otros países, como Argentina, el impuesto sobre la renta es determinado y pagado por el contribuyente, depositando el monto del impuesto en una cuenta bancaria de la Administración, sin intervención de ésta, aunque sujeta a una revisión posterior. En estos casos la Administración recibe la declaración y luego la revisa. En vista de que en nuestro país no existe el sistema de depósito bancario del importe tributario, sino que el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

contribuyente se presenta a la Administración y allí entrega su declaración, para una primera revisión por la Administración, en muchos casos ésta la rechaza, forzando en ocasiones al contribuyente a aceptar requerimientos arbitrarios.

El deber de la Administración es aceptar la declaración en la forma que fuere presentada por el contribuyente y luego, en uso de sus facultades, fiscalizar la realidad de la misma y si fuere pertinente practicar ajuste o determinaciones de oficio, aplicando las sanciones que la ley contempla si se comprueban violaciones a los deberes formales o a la obligación de pago del tributo.

El contribuyente o responsable, por su parte, podrá utilizar todos los medios legales a su alcance para cumplir con su deber de declarar, pudiendo probar, hasta por testigos u otros medios, la imposibilidad material de cumplir con su deber por rechazo o impedimento de la propia Administración. Esta comprobación debe eximir al administrado de responsabilidades y en consecuencia liberarlo de las sanciones correspondientes por incumplimiento de su deber, ya que la culpa sólo puede imputarse a la propia Administración, que se extralimitó en sus potestades legales.

En algunas legislaciones (México) se permite el fenómeno del pago bajo protesta, que permite al contribuyente presentar su declaración en la forma que señala la Administración, pero con la salvedad de que paga bajo protesta, lo que le da derecho a impugnar el pago realizado mediante el uso de los recursos disponibles. Este mecanismo existe en el país para el régimen de las aduanas, en caso de que el importador quiera sacar su mercancía de los puertos o depósitos fiscales, previo pago de los impuestos de importación. En caso de triunfar el sujeto pasivo en sus pretensiones, procede la acción en repetición o reembolso del pago indebido.

Cabe señalar que ya en México el Tribunal Fiscal de la Federación consideró que “nadie es responsable por el incumplimiento de una obligación fiscal, cuando son los agentes del Fisco quienes hacen imposible su cumplimiento” (revista, Tomo II, pág.5279, citada por MARTINEZ).

No obstante, en caso de rechazo de una declaración, lo conveniente es “curarse en salud” y notificar la declaración al órgano de la Administración competente para recibir la misma o a sus órganos administrativos superiores, mediante acto de alguacil o carta con acuse de recibo. De igual modo el interesado podría hacer levantar un acto notarial constatando el rechazo de su declaración.

Finalmente se plantea el problema de saber si la declaración tributaria del administrado puede ser variada o modificada una vez presentada. La respuesta a esta interrogante depende de la naturaleza jurídica que se le dé a la declaración. De este modo, los que entienden que la declaración es una confesión aceptan que como tal puede ser retractada. Los que consideran que es una manifestación de conocimiento entienden que

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

puede rectificarse. La legislación generalmente acepta que la declaración puede ser modificada, excepto en los casos en que es inminente una fiscalización que pueda resultar en recargos, multas y otras sanciones para el contribuyente y sólo durante el plazo predeterminado por la ley.

No obstante, es preciso no confundir una modificación de la declaración con la simple corrección de errores materiales o aritméticos que siempre es permitida.

Capítulo VII

La Potestad Normativa o Reglamentaria de la Administración Tributaria

1. Principios Generales de la Potestad Reglamentaria.

En los primeros pasos de abolición del poder absolutista del monarca y el nacimiento del Estado de Derecho aún no estaba claro el límite de las funciones del Poder Ejecutivo (representado por el monarca) y el Poder Legislativo (representantes del pueblo) lo que motivó que tanto un órgano como el otro abarcaran aspectos normativos. Posteriormente este límite de facultades y funciones se hace más manifiesto y se afirma que las normas dictadas por el monarca no constituían verdaderas expresiones de la voluntad del pueblo, ya que éste sólo podía ser representado en el parlamento o cámaras legislativas, y que la Administración (Poder Ejecutivo) únicamente era una organización al servicio del pueblo y no un representante de éste. Ante esta disyuntiva se determinó que el único poder con capacidad para crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones era el Poder Legislativo, limitándose el Poder Ejecutivo a la aplicación de esas leyes y teniendo a su cargo un poder reglamentario, autorizado expresamente por el Legislativo, para facilitar la aplicación de las mismas. Este poder que tiene la Administración para dictar reglamentos se le conoce como Potestad Reglamentaria o Normativa.

La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo se justifica porque, como afirma BREA, “no se pueden ejecutar las leyes, particularmente las administrativas, sin disponer de la facultad de reglamentar su ejecución”.

Pero el poder reglamentario no es absoluto. En efecto, otorgarle a la Administración una potestad de tal magnitud sería echar por la borda todo el ordenamiento legal y la seguridad jurídica consagradas en el Estado de Derecho. Si bien en virtud de este poder reglamentario la Administración juega un doble papel de sujeto y creador de normas jurídicas, el mismo se encuentra subordinado a la ley y al derecho, así como sometido y limitado por exigencias formales.

Antes de pasar a analizar los límites y características del reglamento y norma que puede expedir la Administración, es preciso no confundir éste con un acto administrativo. Si bien la Administración emite el reglamento mediante un acto administrativo, en su

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

esencia el reglamento no puede ser considerado como tal en virtud de las diferencias que distinguen a uno del otro, aún cuando ambos constituyen instrumentos jurídicos capaces de contener derechos y obligaciones. A manera ilustrativa indicamos tres de sus principales distinciones: a) El reglamento tiene un carácter general y abstracto, que se aplica a todos; el acto administrativo tiene un carácter particular y concreto, dirigido a determinadas personas; b) El reglamento crea derecho y forma parte del ordenamiento jurídico; el acto administrativo es un medio de aplicación del derecho y la ley; c) La potestad de dictar reglamento sólo corresponde a aquellos órganos de la Administración que la ley le atribuye de manera específica esa potestad; dictar actos administrativos es una potestad general de los órganos de la Administración.

A) Límites Reglamentarios: Hemos dicho que el poder reglamentario no es absoluto, sino que por el contrario, se encuentra sometido a ciertos límites que determinan su validez. Los principales de estos son los siguientes:

a) Competencia del Órgano: La potestad reglamentaria es atribuida por la ley de manera expresa y especial a determinados órganos de la Administración, por lo cual el reglamento sólo puede ser válido en la medida en que emana de un órgano competente para dictarlo.

El inciso 2 del artículo 55 de la Constitución de la República, expresa que corresponde a éste “promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución. Expandir reglamentos, decretos e instrucciones cuando fuere necesario”. En consecuencia, la primera y más importante potestad reglamentaria corresponde al Presidente de la República como jefe supremo de la Administración, que incluso no se limita a una materia en especial, sino que, por el contrario, tiene un ámbito general.

Estos reglamentos, principalmente los llamados delegados, en los cuales la ley deja el Poder Ejecutivo completar partes no sustanciales de las leyes, han sido frecuentemente criticados sin mucha base jurídica, considerando que ningún poder del Estado puede delegar en otros sus atribuciones constitucionales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Constitución dominicana de 1966, que establece que los poderes “no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes”. BREA afirma que “la delegación a la que se refiere la Constitución es a la total y no a una delegación parcial para una materia determinada y aislada”.

No creemos que se trate en sí de una delegación, sino de un poder atribuido expresamente por la propia Constitución, al señalar en su artículo 55 la potestad del Presidente de la República de dictar reglamentos, sin mencionar o distinguir sobre materia, lo cual implica emitirlos en generalidad de los casos, es decir con o sin ley previa que lo autorice. Pero, aún cuando se considere que el reglamento es una delegación de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

atribuciones, el artículo 55 constituye una excepción al principio general de no delegación de poderes consignado en el artículo 4 de la misma Constitución, y que, por tanto, siendo ambos preceptos de orden constitucional, es totalmente permisible y jurídicamente válido. Incluso es muy discutido el hecho de determinar si la facultad reglamentaria constituye un poder limitado de legislar, conferido por la Constitución al Presidente de la República.

A este respecto conviene transcribir dos sentencias de la Corte mexicana, citadas por MARTINEZ, donde se analizan los poderes reglamentarios. No obstante es preciso aclarar que los artículos que allí se indican no corresponden a la legislación dominicana, sino mexicana, aunque los principios son los mismos.

“Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay indisponibilidad legal de que respecto de una misma ley se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo, en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercida por el titular de éste Poder, sin que la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretaria de Estado encarga a la de Economía la materia de monopolios y que esa Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia general de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la referida ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado facultades que conforme a la Constitución sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; es decir, que conforme a los artículos 92,93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de la facultades ejecutivas.”

Una segunda sentencia mexicana señala que “no tienen validez los que emiten (refiriéndose a los reglamentos) los Secretarios de Estado, ya que tienen carácter de medidas para ejecutar la ley y proveer a su exacta observancia, atribución que está reservada al Presidente de la República, en el inciso I del artículo 89 de la Constitución

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Federal, y se viola también la Ley de Secretaría de Estado, que sólo faculta a los funcionarios subalternos para expedir reglamentos interiores”.

Por lo tanto, la facultad de reglamentar las leyes, conforme a las sentencias señaladas, sólo corresponde al Presidente de la República y no a los secretarios de Estados, a menos que se trate de reglamentos administrativos o internos de cada departamento, ya que se trataría en tal caso de una delegación de atribuciones.

Pero si bien esta teoría predomina en muchos países, la interpretación ha ido cambiando a nivel doctrinal y jurisprudencial, y vemos como GIULIANI afirma que “siendo una potestad (la reglamentaria) inherente a la función administrativa, no puede negarse que también en la poseen en cierta medida, algunos órganos de la administración, tanto más cuanto la materia financiera origina problemas de gran complejidad técnica, que exige decisiones rápidas y frecuentes”. Añade GIULIANI que “esta interpretación ha sido aceptada por la justicia federal (refiriéndose a la Argentina), al establecer que si bien, en principio, es inaceptable la delegación de poderes específicos para legislar, el Congreso puede confiar al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo la regulación de los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley”.

En nuestra opinión esta interpretación de la Corte argentina es correcta, siempre que se trate de delegación de aspectos no sustanciales de la ley, y parece ser la que predomina en la República Dominicana, pues vemos como existen varias leyes del Congreso Nacional que expresamente autoriza a órganos administrativos a dictar reglamentos o normas generales para la mejor ejecución de las leyes a su cargo, como se verá más adelante al examinar la facultad reglamentaria en materia tributaria. Lo que no es permitido es que sea el Presidente de la República quien delegue en algún otro órgano administrativo, como sería un Secretario del Estado, sus facultades constitucionales de reglamentar las leyes.

Por tanto, cuando es la propia ley quien autoriza, y a veces exige, a un Secretario de Estado o Director General a reglamentar o emitir normas generales, no se están delegando facultades del Poder Ejecutivo o Legislativo en estos funcionarios, sino más bien otorgando medios para una mejor aplicación del mandato legal de ejecutar las leyes, ya que en estos casos no se está legislando, sino a lo sumo aplicando la ley conforme fue dictada por el Poder Legislativo.

Un aspecto de suma importancia lo constituye el hecho de saber si el Presidente de la República tiene calidad para delegar la potestad reglamentaria en los Secretariados de Estado o ministros del gobierno. El principio general de que lo delegado (para aquellos que consideran que la atribución de potestad reglamentaria es una delegación de la facultad de dictar normas que realiza el Poder Legislativo en beneficio de un órgano administrativo) no puede delegarse y partiendo de que la Constitución es de estricta interpretación y sólo otorga al Presidente de la República esa potestad, el poder reglamentario a cargo del Presidente no puede delegarse en sus funcionarios. Distinto es el caso cuando es la propia

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ley adjetiva la que concede expresamente a cualquier Secretario de Estado la facultad normativa.

No obstante, es preciso no confundir el concepto de reglamento que utilizamos (reglamento jurídico, que forma parte del ordenamiento jurídico establecido, capaz de contener derechos y obligaciones para los ciudadanos) con el de reglamento administrativo, que se refiere a un conjunto de normas internas, generalmente de organización, que rigen los órganos o departamentos de la Administración y los cuales sí pueden ser dictados, modificados o sustituidos por el jefe departamental o ministro de la cartera.

b) *Jerarquía del Orden Jurídico*: se ha expresado que las normas reglamentarias se encuentran subordinadas a la ley. Pues bien, el orden piramidal o jerárquico de las normas define el alcance y límites del reglamento.

El orden jerárquico normativo, es decir aquel que se refiere al puesto que ocupa cada norma jurídica dentro del ordenamiento legal, colocado en rango de superioridad a inferioridad es como sigue: Constitución de la República, Ley adjetiva, Reglamento, Decreto, Normas Generales, Instrucciones, etc.

De la misma forma que una ley no puede ser contraria a los preceptos constitucionales, los reglamentos no pueden contradecir los preceptos legales, ni siquiera los principios generales del derecho, pues su finalidad no es crear derechos y obligaciones, sino facilitar la aplicación de la ley.

c) *Ajuste al Procedimiento*: Dada la importancia que revisten los reglamentos como fuente del ordenamiento jurídico y en vista de la peligrosidad potencial para la libertad ciudadana, su elaboración y aprobación se encuentra sometida al cumplimiento de procedimientos y trámites previamente establecidos.

Así, por ejemplo, en algunos países se establece que para su elaboración deben solicitarse las opiniones de los interesados y las observaciones que éstos hagan ser conservadas o que después de su aprobación el mismo sea ratificado por un Consejo de Ministros. Aunque en nuestro país no existe un procedimiento establecido legalmente, se entiende que el mismo es elaborado en el órgano de la Administración que más relación tiene con la materia a reglamentar, se somete a la consultaría jurídica del Poder Ejecutivo para las observaciones pertinentes y posteriormente es aprobado y emitido por el Presidente de la República, en ejercicio de lo dispuesto por el artículo 55 de la Constitución.

Los reglamentos, además de contener todos los elementos esenciales de un acto administrativo (órgano competente, no ser contrario a la ley, finalidad pública, etc.) deben tener formalidades muy parecidas (motivación, lugar y fecha de emisión, firma, etc.) y deben ser publicados en la Gaceta Oficial.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

d) Respeto al Orden Público: El reglamento no solamente debe respetar la jerarquía normativa en el sentido de no contradecir la Constitución y las leyes, sino que también debe observar las reglas generales del derecho, el orden jurídico en general, es decir adecuarse a los principios generales del derecho.

En primer lugar, se ha dicho que el inciso 2 del artículo 55 de la Constitución otorga la potestad reglamentaria al Presidente de la República, sin distinción o especificación de materia. Esto significa que el Presidente de la República no requiere de la existencia de una ley adjetiva previa para reglamentar las materias que juzgue necesaria.

Hay que pensar que la autorización que hace la ley para dictar reglamentos no solamente debe ajustarse a lo contenido por las leyes adjetivas, ya que éstas a su vez se suplen y complementan con los principios generales del derecho y las demás normas del ordenamiento jurídico. En este sentido, un reglamento no puede contradecir principios generales y en consecuencia no podrá ser, por ejemplo, desproporcional, arbitrario o injusto. En caso de contradicción entre un reglamento y los principios generales del derecho, se entiende que estos últimos tienen preeminencia.

e) *Correcto uso del Poder Discrecional*: En gran medida la potestad reglamentaria es un poder discrecional puesto a disposición de la Administración para regular a su manera la aplicación de la ley. Aunque la potestad discrecional de la Administración fue ampliamente analizada en el capítulo referente al principio de la legalidad administrativa, al cual nos remitimos, puede afirmarse que un mal uso de poder puede conllevar a la anulación del reglamento o del acto que en él se funda.

f) *Materia Reglamentaria*: El papel asignado al reglamento es el de facilitar la aplicación de la ley y en los casos en los cuales no existe ley previa (Art.55, inciso 2, de la constitución) su papel es ayudar a cumplir con la función administrativa. Por lo tanto, el reglamento no puede crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones, lo cual es una potestad exclusiva de la ley. No puede extender o limitar el alcance de la ley ni suplir la ausencia legal o poner donde la ley no ha puesto. El reglamento, como fruto interno de la Administración, sólo es válido y surte efectos en la materia administrativa.

En aquellas áreas donde no se crean derechos y obligaciones para los ciudadanos, el reglamento es libre para regular (por ejemplo el Reglamento Interno de la Secretaria de Estado de Finanzas). Por el contrario, el reglamento no puede regular una materia administrativa que crea, modifique o extinga derechos y obligaciones a cargo de los particulares, sino sólo en virtud de una ley previa (aún en el caso del artículo 55, inciso 2, de la Constitución) que específicamente la autorice para ello, caso por caso en particular que haya que reglamentar, esto es cada materia. De este modo, un reglamento no puede crear potestades o atribuciones, ni un sistema de infracciones y sanciones ni procedimientos distintos a los que la ley establece ni, finalmente, crear deberes a cargos de los ciudadanos.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

B) Las Normas Generales: Mucha veces la ley le otorga a la Administración la potestad reglamentaria para regular ciertos hechos que la ley contempla de una manera amplia, pero que por variaciones de circunstancias o hechos cambiantes prefiere delegar su regulación en el organismo de la Administración que tiene un contacto directo con la realidad. Así ocurre con las llamadas normas Generales, que son pequeños reglamentos dictados por el órganos que aplica la ley.

La diferencia con el reglamento estriba en que mientras éste es dictado por el Presidente de la República o por uno de sus ministros al cual la ley expresamente le atribuye esa facultad, la norma general la emite un organismo inferior, aunque también con atribución expresa de la ley. De igual modo, el reglamento es dictado por un órgano de la Administración que no es quien directamente aplica la ley (el Presidente de la República generalmente no es quien aplica la ley, al menos en la práctica, sino sus órganos dependientes) mientras que la norma general es emitida por el órgano de la Administración encargado de aplicar la ley en una materia específica (las normas generales del impuesto sobre la renta son dictadas por el Director General del Impuesto sobre la Renta, en esa materia Impositiva).

C) Circulares e Instrucciones: Se distinguen de los reglamentos en que mientras éstos tienen un carácter general, las circulares o instrucciones contienen una naturaleza particular. Son dictadas por los órganos jerárquicos superiores para la observancia de sus dependientes o subordinados, principalmente destinados a una mejor aplicación e interpretación de la norma legal, pero sin limitarla o extenderla en su alcance, y por ende sin carácter creativo de derecho. Como afirma TRONCOSO, “las instrucciones son normas trazadas a los funcionarios de la Administración para la conducción de sus actos”.

2. La Potestad Reglamentaria en Materia Tributaria.

Debido a la complejidad que muchas veces resulta al aplicar estrictamente la ley, sobre todo cuando no contempla todas las situaciones prácticas que cambian constantemente, ésta delega en la Administración la potestad de reglamentarla, haciéndola mas entendible y facilitando su aplicación. Así sucede, por ejemplo, cuando la ley establece que la Administración podrá fijar períodos de pagos en el impuesto sobre la renta, casos en los cuales la Administración dicta una norma estableciendo cuáles serían esos períodos o anticipos de pagos o en la Administración esta facultad.

En materia del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, la ley faculta para reglamentar las siguientes materias: a) Agentes de Retención del impuesto (Arts. 38, 77, 78, 79, 82 y 85); b) Declaración Jurada y la forma de pago del impuesto (Art.71); c) Sobre Verificación de las Declaraciones (Art.87); d) Sobre Determinación o Estimación de Oficio de la renta gravada (Art. 89); e) Sobre pagos a cuentas o anticipos (Art.94) y otras. De igual modo el artículo 117 de la misma Ley 5911 del año 1962 autoriza al Secretario de Estado de Finanzas y al Poder Ejecutivo a dictar medidas reglamentarias para simplificar o facilitar la

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ley, siempre que estas medidas fueren compatibles con el espíritu de la misma. Sobre la facultad normativa de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, el artículo 5 del Primer Reglamento No.8895, del año 1962, expresa que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, el artículo 5 del Primer Reglamento No.8895, del año 1962, expresa que la Dirección General podrá impartir normas generales en aquellas materias en que la ley la autoriza para reglamentar su situación frente a la misma (aunque de manera expresa y clara la ley no contiene esta autorización, se parte de la facultad que se le reconoce para crear índices, parámetros de comparación, etc. (Art. 48 de la Ley) pero esto es un asunto muy discutible.

Las principales normas reglamentarias en materia del Impuesto sobre la Renta se encuentran esparcidas en el Primer Reglamento No. 8895, de fecha 28 de noviembre de 1962; Segundo Reglamento No. 302, de fecha 9 de diciembre de 1963; Tercer Reglamento No. 2230, de fecha 9 de marzo de 1965 (contentivo de tablas de depreciación de activos); Cuarto Reglamento No.2250, de fecha 12 de marzo de 1965; y, varias Normas Generales dictadas por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

En materia del Impuesto a las Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), que no es otra cosa que el impuesto al valor agregado (IVA), para reglamentar la Ley No.74, de fecha 15 de enero de 1983 que creó este impuesto, se dictó el Reglamento No. 1067, de fecha 14 de mayo del 1983 y se emitieron varias Normas Generales por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, a cuyo cargo se encuentra la administración de este impuesto.

En el régimen de las aduanas, los artículos 211, 212 y 213 de la Ley No. 3489, de fecha 14 de febrero de 1953 establecen facultades reglamentarias al Poder Ejecutivo, al Secretario de Estado de Finanzas y al Director General de Aduanas.

Finalmente cabe señalar que en nuestro país el poder reglamentario ha sido en gran medida desnaturalizado, pasando a convertirse en una especie de poder legislativo suplente, pues a través de normas administrativas se suplen las deficiencias de la ley, se crean obligaciones a cargo de los particulares e incluso se contradicen los preceptos legales y se crean procedimientos distintos y en sustitución de aquellos consagrados en la ley. Esta situación se puso en evidencia, por ejemplo, cuando en el 1984 el Presidente de la República aplazó la vigencia de la aplicación del ITBIS, aún cuando la propia ley establecía una fecha exacta para entrar en vigor dicho impuesto. Pero lo que es peor aún, a raíz de este tributo la Dirección General del Impuesto sobre la Renta emitió la Norma General No.20 contradiciendo y sustituyendo el contenido claro y expreso de la Ley No. 74 sobre el ITBIS (entonces sólo ITBI), en un aspecto tan importante como el referente a quienes eran o no contribuyentes de ese tributo.

Esta situación se trató de una burla tan grande al orden jurídico establecido que motivó una airada protesta pública por parte nuestra, mediante un artículo de fecha 5 de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

diciembre de 1984 publicado en el vespertino Última Hora, en la columna Temas Tributarios, el cual transcribimos a continuación por considerarlo de interés para el punto del poder reglamentario que estamos tratando:

“El ITBI y la Norma General No. 20”

El más ingenuo de todos los estudiantes de nuestro sistema jurídico debe saber el grado jerárquico que ocupan las leyes en el orden legal y aquel principio de que sólo mediante una ley se puede derogar o modificar una ley previa.

En efecto, una ley no puede nunca ser modificada o derogada por un reglamento o por cualquier otro acto o resolución emanado de otro órgano que no sea el Congreso Nacional.

Burlando todos los principios y procedimientos legales establecidos, la Norma General No.20, del Directo General del Impuesto sobre la Renta, empieza a sembrar precedentes de ilegalidades que crean grandes dudas sobre la eficacia de nuestro régimen jurídico.

Cuando se dictó la Ley No.74, del 15 de enero de 1983, sobre el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados (ITBI), se expresó claramente en dicho texto legal, que serían contribuyentes aquellas personas que “realicen transferencias de bienes industrializados... cuando el promedio mensual de sus ingresos brutos totales en el año fiscal de que se trate sea de RD\$5,000.00 o más”, o lo que es lo mismo de RD\$60,000.00 o más al año.

Del mismo modo, en el artículo 6 de la indicada Ley. No.74, se establece que “este impuesto se pagará con una alícuota de seis por ciento (6%) sobre el valor de cada transferencia u operación gravada”.

Haciendo uso de poderes congresionales imaginarios, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta dictó la Resolución No. 20, por medio de la cual se echan a un lado disposiciones legales establecidas, creando un nuevo orden de aplicación para la ley No. 74, totalmente contrario a lo dispuesto por ésta.

Conforme al artículo cuarto de dicha Norma General, para ser contribuyente del ITBI hay que tener ingresos brutos por encima de RD300,000.00 al año, es decir seis veces más de lo que ha dispuesto la Ley.

Asimismo, en los artículos cuarto y quinto de la Norma General se establecen alícuotas diferentes, que oscilan entre un cuatro por ciento (4%), un doce por ciento (12%) y un veinte por ciento (20%) del ITBI pagado en el mes sobre las adquisiciones, contrario a

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

lo señalado en el artículo 6 de la Ley No. 74, que consagra una alícuota única de un seis por ciento (6%).

Pero, lo que es peor, la Norma General No. 20 no sólo peca de una ilegalidad manifiesta, sino que viene a complicar y confundir más la forma de aplicación del ITBI. En efecto, para un simple ejemplo, bastaría con leer el artículo cuarto, que expresa “Los detallistas, mayoristas o almacenistas, exclusivamente en provisiones, cuyos ingresos brutos anuales excedan de RD\$300,000.00 podrán determinar, declarar y pagar mensualmente el ITBI neto en base al 4% del ITBI pagado en el mes sobre sus adquisiciones”.

Ahora bien, ¿qué se entiende por “detallista, mayorista o almacenista, exclusivamente en provisiones”? ¿Cómo debe entenderse el concepto “provisiones”? Esto es algo confuso, que la citada Norma General debió especificar con más claridad.

Lo cierto es que con la Norma General No.20 se crean precedentes capaces de traer consigo grandes inconvenientes, puesto que se burla de manera grosera el orden jurídico establecido. Una Ley no puede ser modificada ni por el propio Presidente de la República, menos aún por un dependiente de éste.

Si vivimos en un Estado de derecho, el derecho debe respetarse. Violaciones a la ley, como las comentadas, no deben permitirse, puesto que estaríamos abriendo las puertas a las arbitrariedades.

La facultad de dictar Normas Generales que le confiere la Ley al Director General del Impuesto sobre la Renta, se está malinterpretando exageradamente. De seguir así, lo mejor que podría ocurrir es disolver un Congreso Nacional que parece inoperante y que en este país cualquier funcionario supla las funciones congresionales, como está ocurriendo en el caso tratado.

Nadie debe perderse en este asunto: la Norma General No.20 es totalmente carente de fundamento jurídico; más aún, es totalmente contraria a la Ley, independientemente de las razones que la motivaron”.

Capítulo VIII

La Potestad de la Administración Tributaria de Expedir Certificaciones

Como una forma de sujetar ciertas actividades de los particulares al previo cumplimiento de la obligación tributaria y de minimizar la evasión fiscal, se le reconoce a la Administración la facultad de expedir certificados de regularidad fiscal, donde se hace constar la situación actual del particular contribuyente frente a la Administración Tributaria.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En principio, esta facultad no es más que un medio puesto por la ley al alcance de la Administración para controlar que el deudor de la obligación pueda evadir su compromiso de pago. Es por esta razón que algunos consideran que esta potestad de expedir certificados (que al fin de cuentas es de exigirle a los particulares que se provean de un certificado de regularidad) es uno de los instrumentos de la potestad fiscalizadora puesta a disposición de la Administración, que se analizará más adelante.

Mediante la potestad de expedir certificados la Administración condiciona la celebración de actos civiles, comerciales, públicos, etc. a la previa obtención de un documento expedido por la Administración Tributaria, donde se demuestra su situación fiscal frente a un determinado impuesto o frente a la generalidad impositiva.

A manera ilustrativa puede decirse que algunos de estos actos de los particulares que se condicionan a la obtención previa de certificaciones son: a) Actos que impliquen transferencias patrimoniales (El Registrador de Títulos no puede anotar una transferencia inmobiliaria si no se prueba que el impuesto por este concepto ha sido pagado); b) El Notario Público ante quien se efectúe la declaración notarial de suscripción y pago de acciones, debe hacer constar en este acto que el impuesto sobre capital de compañías se ha pagado, declarado que ha visto el recibo de pago correspondiente; c) El departamento de sucesiones y donaciones del Impuesto sobre la Renta debe autorizar el depósito de documentos en los tribunales, referentes a la constitución de una compañía (la idea de esto es evitar que mediante aportes de los bienes de un difunto a una sociedad, se evada el disco); d) Para que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta autorice el depósito de los documentos en tribunales referentes a la constitución de una compañía, exige que los accionista se inscriban en el Registro Nacional de Contribuyentes; e) Certificación de regularidad fiscal para salir del país (hace un tiempo se estableció que para salir del país se necesitaba un certificado expedido por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, donde se expresaba la regularidad fiscal del interesado frente a ese organismo (numeral 7 del artículo 111 de la Ley No.5911). En vista de los inconvenientes que ocasionó, principalmente por su contradicción con el derecho a la libertad de tránsito, fue posteriormente dejado sin efecto); f) Licencia de Importación o Exportación: en algunos países, para poder obtener permisos de esta naturaleza, se requiere de un certificado previo de regularidad fiscal.

Pero, ¿qué debe contener certificado? En razón de que un contribuyente puede estar al día frente al fisco, aún cuando no estuviese conforme con la actuación de la Administración Tributaria y ésta le estuviese exigiendo cobros de deudas que el contribuyente alega no debe (por ejemplo cuando un caso es llevado mediante recurso a un órgano superior) algunos entienden que el certificado sólo debe contener indicación de si el contribuyente ha cumplido sus deberes formales. Sin embargo, el certificado puede contener indicaciones sobre la existencia o no de una deuda o que hay un recurso pendiente de solución u otras.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Cuando a pesar de la exigencia de la ley para no celebrarse determinados actos sin la obtención previa de un certificado de regularidad fiscal éste se realiza, las legislaciones generalmente contemplan sanciones para aquel que debiendo observar este requisito no lo hizo. Estas sanciones podrían ser: multas, destitución del cargo si se trata de un funcionario público, obligación solidaria del pago de la deuda fiscal, etc.

Si bien es cierto que exigir de los particulares proveerse de ciertos certificados o comprobantes de regularidad fiscal puede constituir un medio de control frente a los contribuyentes, la Administración debe tener mucho cuidado con éstos, por dos razones básicas: a) Podría conllevar a arbitrariedades y pérdida de tiempo contra los contribuyentes; b) Un exceso de trabajo de control para la Administración podría ocasionar que ésta destine sus recursos a estos fines, descuidando sus objetivos principales.

Por otra parte, es importante que la Administración tenga cuidado con el contenido de la certificación que expide, puesto que una expresión de que no se adeuda dinero al fisco cuando en realidad esta deuda sí existe, pudiera interpretarse como un acto liberatorio o eximente de la obligación de pago.

Capítulo IX

La Potestad Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Constituye una de las más importantes potestades reconocidas a la Administración Tributaria, por su objetivo de servir como instrumento eficaz para controlar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria.

A través de esta potestad la Administración verificar que los datos e informaciones que suministra el contribuyente son ciertos y comprueba que la obligación y los deberes han sido satisfechos en la forma y en el tiempo que el mandato de la ley exige. En este sentido, la Administración no puede conformarse con aceptar pura y simplemente la buena fe del contribuyente de que va a pagar lo que realmente le corresponde y dentro de los plazos previsto. Partiendo de adagio de que “a nadie le gusta pagar impuestos,” admitir lo que dice el contribuyente sin un derecho a comprobación o fiscalización sería igual que convertir a la Administración Tributaria en un león sin dientes, que siendo feroz no puede cazar.

La potestad de fiscalización, por lo tanto, se hace necesaria para que la Administración Tributaria pueda cumplir fielmente con sus funciones y objetivos, controlando y limitando la evasión de los tributos por parte de los administrados.

Esta facultad para comprobar la verdad de las declaraciones y la realidad de los hechos es tan amplia como fuere necesario, siempre que no lesione los derechos e intereses de los particulares, legítimamente protegidos. Así, tiende a comprender los siguientes

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

aspectos: a) Constatar el nacimiento o no del hecho generador de la obligación tributaria; b) Valorar ese hecho generador; c) Determinar el contribuyente de acuerdo a lo establecido por la ley; d) Comprobar si el contribuyente ha cumplido o no con sus deberes formales, forzar su cumplimiento y otros.

Por otra parte, se ha dicho anteriormente que existe un deber de tolerar ciertas actuaciones de la Administración puesto a cargo de los administrados. Aceptar un procedimiento de fiscalización de manera inerte, esto es sin violencia, alteración, etc., es un deber de tolerancia. Asimismo, la facultad de fiscalización implica un deber de colaboración con la Administración, debiendo el administrado que se fiscaliza suministrar todos los datos, libros, facturas e informaciones que se le requieran para llevar a cabo una correcta fiscalización. De igual forma, el administrado debe permitir la entrada de inspectores a los lugares o dejarles analizar las mercancías a fiscalizar, pues a través de ella la Administración quiere conocer lo que ignora, terminar con la incertidumbre.

Esta potestad fiscalizadora está formada por un conjunto de atribuciones que competen a la Administración (citar, ver libros, investigar situaciones, etc.) y que se unen para una finalidad en común: conocer la realidad de los hechos. La fiscalización puede ser realizada mediante investigaciones internas, esto es dentro de la misma Administración a través de sus métodos de control de la evasión (cruce de informaciones investigaciones en los registros de inscripción, etc.) o mediante auditoría externas, es decir en el asiento social de la empresa, oficina o domicilio del contribuyente, mediante el análisis de las mercancías, comprobación de los libros, verificación de las facturas, movimiento comercial y otros métodos.

La potestad de fiscalización, que incluye forzar el cumplimiento de los deberes formales (también llamados de policía tributaria), es un conjunto de atribuciones puesta a cargo de la Administración para una finalidad: indagar lo ignorado y controlar la evasión. Pero generalmente no hay una regulación detallada por parte de la ley sobre cómo debe ejercerse esta potestad, ya que tiene sólo a dar los fines (verificar declaraciones, minimizar la evasión, etc.) y expresar los medios (citar, ver libros, examinar documentos y otros), pero no puede decir a quien fiscalizar ni los métodos que debe utilizar la Administración, ya que cada caso es distinto del otro y la Administración goza de un poder discrecional para elegir el método que crea más conveniente dentro de aquellos puesto a su alcance. En este sentido, fiscalizar constituye una potestad de la Administración que ésta puede utilizar o no, según lo crea conveniente. Por tanto nadie puede exigir que se le fiscalice o que este poder se ejerza contra otro, ya que es una facultad exclusiva de la Administración ejercer o no su derecho y a la vez utilizar a su manera esa potestad discrecional que le asiste para elegir el método para fiscalizar (naturalmente, un método permitido por la ley y ateniéndose a las regulaciones y límites del poder discrecional). Los artículos 139 y siguientes del Primer Reglamento No.8895 para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, se refieren a esta verificación o fiscalización.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Algunas legislaciones (Italia, Perú, etc.) delegan las facultades de fiscalización en un cuerpo especializado dependiente de la Administración Tributaria, pero al que se le otorga poderes especiales. Estos cuerpos, llamados Policía Fiscal, Guardia de Finanzas, etc., tienen la función de examinar y controlar las actuaciones de los contribuyentes, detectando dolo, fraude, evasión, falsificación y otros actos que tienden a evadir la obligación de pago. Su importancia es discutible, ya que en muchos casos se crea un organismo fiscal con carácter paramilitar que origina temor y abusos. Estos organismos tienen poderes de fuerza pública, aún sin previa autorización del juez o el ministerio público.

En la República Dominicana no existe un órgano especializado con poderes fiscales y de fuerza pública, sino que, por el contrario, la Administración Tributaria necesita de autorización y acompañamiento de la policía nacional para ejecutar ciertos actos. Es lo previsto en el artículo 142 del Primer Reglamento No.8895, del año 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, que establece textualmente lo siguiente: “El Director General y los demás funcionarios especialmente autorizados por la Dirección General podrán solicitar el auxilio inmediato de la fuerza pública en la forma requerida por la ley, cuando encontraren inconvenientes o resistencias en el desempeño de sus funciones. El auxilio de la fuerza pública deberá ser acordado sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que la requiera”.

En materia aduanera, no obstante, la Dirección General de Aduanas tiene potestades de policía o fuerza pública en ciertos casos determinados por la ley. Tal es la situación contemplada, por ejemplo, en el artículo 172 de la Ley No.3489 del año 1953, para el Régimen de las Aduanas, que otorga al Director General de Aduanas y otros funcionarios competencia para proceder al arresto de autores o cómplices de contrabando, siempre que sean sorprendido in fraganti.

Por otra parte, si bien es cierto que de acuerdo con el inciso c) del artículo 141 del Primer Reglamento No.8895, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, la Administración tiene la facultad de “examinar los libros de contabilidad y los papeles del contribuyente, de su representante o de cualquier persona obligada por la ley a presentar declaración...”, es discutible el hecho de si le está facultado a la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad de fiscalización llevarse del domicilio del contribuyente fiscalizado los libros, facturas y otros documentos del administrado, a los fines de un mejor estudio o análisis de los mismos. Respecto a esta situación las leyes vigentes en nuestro país no dicen nada. Las legislaciones de otros países son variadas, ya que algunas consagran la simple afirmación o negativa de tal facultad administrativa, mientras que otras permiten obtener fotocopias o llevarse los libros por un período breve de tiempo.

El artículo 87 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, en su acápite c) establece como una de las potestades de inspección y fiscalización “examinar y verificar los libros, documentos, bienes y mercancías inspeccionadas y tomar medidas de seguridad para su conversación en el lugar en que se encuentren, aún cuando no corresponda al domicilio

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

del contribuyente, quedando bajo la responsabilidad de éste”. De igual modo, el literal d) del mismo artículo dispone: “incautar o retener, documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción cuando la gravedad del caso lo requiera...”. Al parecer el Anteproyecto tampoco permite a la Administración llevarse los libros y documentos del contribuyente, salvo el caso de “documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción”, como podría ser, por ejemplo, un contrabando.

Hemos dicho que la Administración en virtud de su potestad fiscalizadora puede citar, examinar libros, visitar e inspeccionar lugares y mercancías, comprobar el movimiento comercial de una empresa, etc. Pero, puede la Administración exigir facturas y documentos de años prescritos? Se ha expresado que uno de los deberes formales a cargo del contribuyente es conservar los libros (10 años, mínimo). Por consiguiente, aunque la Administración no pueda determinar o estimar rentas respecto a ejercicios fiscales prescritos, es un deber del administrado mostrar libros de años prescritos, pero no mayor de diez años. La finalidad de este deber no es sólo para que la Administración pueda comprobar la evolución de las rentas, sino porque en muchos casos hay arrastre de pérdidas de años anteriores que influyen en el ejercicio fiscalizado.

Por otra parte, el contribuyente tiene un deber de colaboración con la Administración Tributaria y de tolerar pacientemente cualquier inspección o fiscalización que ésta lleve a cabo e incluso la Administración puede solicitar el auxilio de la fuerza pública para ejercer sus facultades. Ahora bien, en algunas leyes existe una infracción, conocida como rebeldía, que consiste en la negativa de parte del contribuyente para permitir una fiscalización regular. El no entregar libros y documentos o impedir la entrada a los lugares o el análisis de las mercancías o de cualquier modo impedir la verificación de las declaraciones o la comprobación de los hechos, constituye una rebeldía sujeta a sanción. Sobre este particular se pronuncia el artículo 101 de la Ley No.5911 del año 1962, del Impuesto sobre la Renta, castigándola con multa y prisión.

La facultad de fiscalización en la medida en que es un medio puesto al alcance de la Administración Tributaria para indagar lo ignorado, penetrando en el análisis de los libros y los hechos, implica una facultad de investigar en el mismo lugar donde se produce el hecho generador o en el domicilio del contribuyente. Es importante distinguir, pues, el domicilio de una empresa o su asiento social, con el domicilio donde reside un contribuyente y su familia, el cual es inviolable de acuerdo con la Constitución y los allanamientos sólo pueden permitirse mediante el cumplimiento estricto de requisitos y condiciones que la propia ley estipula. Es esta la razón por la cual se entiende que el domicilio a que se refieren las normas impositivas no es el hogar, sino el asiento social o lugar de trabajo donde se origina el hecho generador de la obligación y por lo tanto fácilmente allanado por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos también exigidos por la ley.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

A manera ilustrativa transcribimos a continuación el literal a) del artículo 87 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, que contempla, dentro de las facultades de fiscalización “practicar inspecciones en oficinas, medios de transportes, costas, aguas jurisdiccionales, puertos, aeropuertos, aduanas o depósitos aduaneros y en locales de cualquier clase que no están exclusivamente dedicados al domicilio particular del contribuyente. Para realizar estas inspecciones en lugares cerrados y en los domicilios de los particulares, será necesario orden de allanamiento expedida por el órgano judicial competente”.

Un aspecto que no puede dejar de mencionarse es el referente a los deberes de los terceros ante la potestad fiscalizadora de la Administración. Se ha dicho que tanto los contribuyentes y responsables como los terceros deben colaborar con la Administración. Pero, cuál es el límite a esa colaboración o deber? Qué sucede con el secreto profesional o bancario que tiene su cimiento en la confianza y reservas de información que une al cliente con el profesional? Debe un sacerdote o abogado revelar secretos o intimidades de su cliente ante una solicitud de la Administración?

Es poco lo que se ha escrito sobre el secreto profesional o comercial y su relación con la materia tributaria y las legislaciones tienden a establecer ideas vanas o sencillas sobre el asunto, por lo cual en la mayoría de los casos se recurre a legislaciones análogas y a los principios generales del derecho. Pero cuando se legisla sobre el tema generalmente se tiene en cuenta el factor de justa causa, permitiéndose sólo ciertas reservas al deber de información y condicionando este deber al cumplimiento de requisitos, tales como el de ofrecer información sólo ante el pedido de un alto funcionario, no dar información general sino específica y sobre un determinado contribuyente, etc.

Siguiendo con el artículo 87 del Anteproyecto de Código Tributario (legislación más completa que hay en nuestro país sobre derecho tributario en general y aún no aprobada por las Cámaras legislativas) se transcriben a continuación los numerales 1 y 2 del inciso i) por considerarlos de interés: “a) La Administración Tributaria no podrá exigir informes a los Ministros de culto en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio profesional, ni aquellos que por disposición legal expresa pueden invocar el secreto profesional respecto del hecho que se trate o están obligados a guardar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general” y “2) La Administración Tributaria tampoco podrá exigir informes a los parientes ascendientes o descendientes en línea directa, a los hermanos y al cónyuge del Fiscalizado”.

Finalmente, y en lo que respecta al secreto bancario, el inciso j) del artículo 87 del referido Anteproyecto contempla que la Administración Tributaria está facultada para “requerir informaciones a los bancos o instituciones de crédito, públicas o privadas, las cuales estarán obligadas a proporcionarlas”.

Capítulo X

La Potestad de Determinación de la Administración Tributaria

Antes de analizar en qué consiste la potestad de determinación que asiste a la Administración Tributaria, conviene primero establecer claramente el concepto de determinación a los fines impositivos.

Un criterio amplio entiende que determinación es todo acto que signifique el cumplimiento del mandato de una norma sustantiva. En este sentido, este criterio considera que en la determinación lo importante es el cumplimiento, sea hecho por el contribuyente (auto-determinación), por la Administración (módulo de cumplimiento con previo acto administrativo) o incluso por la vía jurisdiccional (realizada ante el tribunal contencioso) o cualquier persona.

Por otra parte, este criterio amplio de la determinación entiende que el cumplimiento siempre debe referirse al mandato de una norma sustantiva del tributo, es decir a la obligación de dar o pagar el impuesto, y no a normas de carácter administrativas, como las de hacer o no hacer, represivas o de otra índole.

Considera, asimismo, que todo tributo para ser eficiente debe ser determinado, como forma de declarar el hecho generador de la obligación tributaria y cuantificar ese hecho, por lo que la determinación se convierte en un elemento esencial, básico e insuprimible de todo tributo, que abarca tanto la existencia como la inexistencia del crédito fiscal, es decir si el sujeto pasivo o contribuyente debe o no dinero a la Administración Tributaria.

Un criterio restringido, de otra parte, considera que si bien la determinación es un acto insuprimible de todo tributo que tiende al cumplimiento de una norma sustantiva (pagar), a determinación no puede ser hecha por los particulares o contribuyentes, sino exclusivamente por la Administración. A este respecto, entienden sus seguidores que si bien en muchos casos la presentación de declaraciones juradas en algunos impuestos las hace y presenta el contribuyente sin previo acto de la Administración, lo que podría parecer como una autodeterminación del tributo, en el fondo no está efectuando una determinación propiamente dicha, sino una transmisión de datos, informaciones y conocimientos que deberán ser analizados y revisados por la Administración para realizar la verdadera determinación de la obligación tributaria ya sea mediante una homologación o ratificación expresa o tacita de la declaración presentada por el contribuyente o a través de determinaciones de oficio posteriores a fiscalizaciones. Por consiguiente, los propulsores de este criterio entienden que no existe la autodeterminación del impuesto, sino una determinación que siempre es hecha por la Administración Tributaria en virtud de sus facultades, ya sea a través de una homologación, fiscalización o determinando de oficio la obligación de pago, de lo cual se desprende el carácter de acto administrativo de la determinación. Este es el criterio adoptado por la legislación de Brasil.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Un seguidor de este criterio restringido, Xavier, (citado por GARCIA MULLIN en notas de cátedras) considera que la determinación es un acto de aplicación de una norma sustantiva hecho por la Administración, distinguiendo entre lo que es adecuarse al derecho (cumplir con la norma sin que una persona o ente lo exija con un acto previo) y lo que es aplicar el derecho (la ley requiere que una persona dicte un acto exigiendo su cumplimiento). Entiende que cualquier persona puede adecuarse al derecho, cumpliendo con su deber u obligación, pero que sólo la autoridad puede aplicar el derecho, exigiendo de los particulares el cumplimiento del mandato legal.

Xavier parte de la idea de que el acto de determinación es de aplicación de derecho y que en tal sentido sólo puede ser realizada por la Administración Tributaria y no por el contribuyente que al presentar su declaración jurada, por ejemplo, se está adecuando al derecho. Si la Administración no fiscaliza la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo, estaría automáticamente homologando con su silencio.

Entiende, igualmente, que ésta aplicación del derecho únicamente se refiere a una norma sustantiva (pagar el tributo) y no a normas formales o penales, ya que el acto de determinación sólo tiene relación con la obligación tributaria (dar) y no con recargos, multas y otras sanciones que si bien son económicas, no forman parte del acto de determinación.

Para GIULIANI determinar es particularizar la norma de la ley, adaptar a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; esto es, cuando la situación objetiva contemplada por la ley se concreta exterioriza en cada caso particular. Entiende que la determinación de la obligación tributaria consiste en el “acto o conjuntos de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos cordialmente, 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”.

Como puede observarse este autor difiere del criterio restringido de que sólo la Administración puede determinar (como ocurre en Brasil) e incluso entiende que puede determinarse mediante un acuerdo entre particular y Administración, a través de lo que la doctrina ha llamado el concordato fiscal, figura jurídica tributaria universalmente aceptada.

En el acto de determinación o “ascertamento”, como lo llama la doctrina italiana, se le aplica la ley general a un caso particular, donde se determina el contribuyente y el monto de su crédito fiscal.

El artículo 127 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano establece, por su parte, que “la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

declara la ocurrencia del hecho generador y calcula el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Aún cuando la facultad de determinación será analizada con mayor profundidad más adelante, vale la pena adelantar algunas consideraciones respecto de este artículo 127 del Anteproyecto de Código.

Un hecho que habría que resaltar es que este artículo entiende como determinación la función de dos puntos básicos: declarar la ocurrencia del hecho generador y el calcular el monto de la obligación. Además, hay que tener presente varios aspectos de importancia.

Un primer aspecto se refiere a la declaración del hecho generador de la obligación tributaria, lo que da a entender que el Anteproyecto de Código otorga a la determinación una naturaleza jurídica de acto declarativo de la obligación, es decir que ésta ha nacido con anterioridad a la determinación, y no de constitutivo de la misma, esto es que la determinación es quien hace nacer la obligación, como se estudiará más adelante.

Un segundo aspecto importante que hay que resaltar se refiere al nacimiento del hecho generador en si mismo, a la realización del presupuesto de hecho tipificado por la ley, el cual debe ser declarado por la determinación como ocurrido.

Un tercer aspecto hace alusión a la cuantificación del monto de la obligación, es decir al conocimiento de la base imponible del tributo para posteriormente aplicarle la tasa o alícuota correspondiente, que dará como resultado el impuesto liquidado a pagar.

Un cuarto aspecto se refiere al contenido del acto determinación, el cual puede declarar la inexistencia de la obligación, ya sea porque no ha ocurrido el hecho generador o porque no se es contribuyente; la exención de la obligación, esto es que estando el contribuyente obligado en principio al pago del tributo, la propia ley o leyes especiales de incentivos fiscales u otras lo eximen del pago; o declarar la inexigibilidad de la obligación, es decir que existiendo el crédito fiscal contra el contribuyente, por consideraciones de tiempo u otras condiciones éste aún no es exigible.

Un quinto aspecto tiene relación con las personas que pueden hacer la determinación, que aunque no se deduce de este artículo 127 que se analiza, surge de los artículos 128 y siguientes del Anteproyecto de Código. En este sentido, es preciso señalar que de acuerdo con estos artículos la determinación de la obligación tributaria puede ser hecha por el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser hecha por el sujeto pasivo de la obligación (contribuyentes o responsables) “sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de verificar y fiscalizar dicho cumplimiento”, o ser realizada por la Administración “cuando así lo disponga expresamente la ley o cuando ésta no establezca otra forma especial de determinación”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

1. Clasificación de la Determinación: Existen distintas formas de clasificar la determinación de la obligación, entre las cuales se citan:

A) Por el Sujeto que la realiza:

a) *Autodeterminación:* Es aquella determinación realizada por el propio sujeto pasivo, sea éste contribuyente o responsable. Es realizada sin previo acto de la Administración y podrá ser de dos tipos:

a.1) *Con conocimiento de la Administración:* es cuando el sujeto pasivo determina por sí mismo la obligación tributaria, pero la Administración tiene conocimiento de esta determinación por haber sido sometida a su consideración por el contribuyente. Ej.: La Declaración Jurada en el Impuesto sobre la Renta.

a.2) *Sin Conocimiento de la Administración:* Es cuando el sujeto pasivo determina por sí mismo la obligación sin que la Administración tenga conocimiento de la misma. Ej.: En algunos impuestos que se pagan mediante sellos o especies timbradas, el contribuyente compra los sellos en las Colecturías de Rentas Internas y aplica los que él determina es su obligación.

b) *Determinación por la Administración:* Sucede cuando es la propia Administración quien determina la obligación y se la notifica al sujeto pasivo para que efectúe el pago. En estos casos se habla del módulo de cumplimiento con previo acto de la Administración.

c) *Sistema Mixto de Determinación:* Se habla de que existe un sistema mixto para la determinación de la obligación cuando la misma es realizada prima facie por el sujeto pasivo, pero sujeta a la confirmación u homologación expresa o tácita de la Administración o en el caso del concordato fiscal o acuerdo entre particular y Administración, en los casos especiales que permite la ley.

B) Por su contenido:

a) *Positivas:* Se refiere a aquellas determinaciones en las cuales se afirma la existencia de un crédito fiscal a favor de la Administración, es decir la existencia de una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo.

b) *Negativas:* Son aquellas determinaciones en las cuales se niega la existencia de un crédito fiscal a favor de la Administración, o sea se niega la existencia de una deuda tributaria. Esta negación de la deuda puede ocurrir por una de las siguientes razones:

b.1) *Inexistencia:* La deuda no existe porque no hay hecho imponible, ya se trate de que no hay hecho generador del impuesto o porque la persona a quien se le practica la determinación no es un sujeto pasivo y por ende no existe la obligación tributaria.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

b.2) Exención: Es cuando no obstante existir la obligación tributaria por haberse materializado todos sus elementos constitutivos, existe una norma legal que libera al sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación de pago del tributo debido. Es el caso contemplado en las leyes de incentivos que exoneran del pago de ciertos impuestos (importación, renta, ITBIS, etc.) a las personas y empresas que se acogen a ellas.

b.3) Inexigibilidad: Hay ocasiones en las cuales nace la obligación de pago del impuesto por la realización del hecho imponible y la conjunción de todos los requisitos para conformarla, pero por razones de tiempo u otras condiciones la deuda tributaria no puede ser cobrada o exigida por la Administración en un momento determinado y en consecuencia no puede afirmarse que existe una verdadera deuda. Es el caso, por ejemplo, de aquellos tributos que se pagan en distintos períodos de tiempo, como en el Impuesto sobre la Renta en que no obstante producirse beneficios diarios para el sujeto pasivo que realiza operaciones todos los días, el impuesto debe pagarse anualmente o de acuerdo con anticipos fijados en reglamentos. De este modo, aún cuando la obligación tributaria nació en una fecha, la exigibilidad de esa obligación tendría que ser en otra fecha distinta.

C) Por su Materia:

a) Sólo determina la base imponible: Es cuando la determinación sólo hace referencia a la base imponible del tributo, esto es a la cuantificación del hecho generador de la obligación.

b) Determina la base imponible y la liquida: En estos casos el acto de determinación no solamente cuantifica el hecho generador de la obligación determinando su base imponible, sino que también liquida el impuesto, aplicándole a ésta la tasa o alícuota establecida.

D) Por su Estructura:

a) Unilateral: La determinación es hecha de manera exclusiva por una de las partes, sea contribuyente o Administración.

b) Bilateral: La determinación es realizada de forma conjunta entre la Administración y el sujeto pasivo.

2. La Determinación: Similitud y Diferencia con otros Conceptos Jurídicos Tributarios.

Quizás por la poca legislación existente en nuestro país que contengan conceptos claros y precisos sobre la materia tributaria y la carencia de educación tributaria en los colegios y universidades, la praxis administrativa confunde constantemente distintos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

conceptos jurídicos-tributarios que vale la pena aclarar, a los fines de unificar ideas y conceptos que mal empleados podrían conllevar a errores o confusiones.

A) **Determinación:** Consiste en declarar la ocurrencia del hecho generador y calcular el monto de la obligación o bien declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma, de acuerdo con el artículo 127 del Anteproyecto de Código Tributario o “el acto por el cual se establece el tributo debido”, conforme a García Mullin.

Se habla de determinación de la obligación tributaria cuando el acto que realiza la fijación de la base imponible la efectúa sobre bases ciertas y no sobre estimaciones deducidas de hechos o circunstancias presuntas.

B) **Estimación:** Es una forma de determinación de la obligación tributaria, pero no ya sobre bases ciertas, sino en base a presunciones o estimaciones que fija la ley o la Administración a través de Normas Generales. Se realizan generalmente a través de índices, parámetros, comparaciones, movimientos económicos, bancarios y otras.

En nuestro país tiende a confundirse la estimación de oficio practicada muchas veces sobre la totalidad de la renta imponible cuando no se presenta declaración jurada del impuesto o de forma parcial sobre alguna parte de dicha declaración, como un medio de aplicación de sanciones contra el contribuyente en falta o evasor.

Lo cierto es que la estimación, sea de oficio, total o parcial, es una forma de determinar la obligación tributaria sobre bases presuntas o estimables, y por ende su única finalidad debe ser la de contribuir a la determinación de la obligación tributaria sustantiva, tratando en la medida de las posibilidades de acercarse en lo máximo a la realidad de los hechos, a la verdad tributaria, para así determinar el verdadero impuesto a pagar.

La facultad de determinación o estimación de oficio puesta por la ley en manos de la Administración, tiene como único objetivo suplir el incumplimiento voluntario por parte del sujeto pasivo respecto de su obligación tributaria, estimando la renta imponible en base a índices, parámetros y otros, para luego aplicarle la tasa o alícuota correspondiente y liquidar el impuesto.

La estimación o determinación de oficio no debe emplearse como medio de sancionar el incumplimiento, pues para eso la ley ha establecido multas, recargos, penas privativas de libertad y otras sanciones contra el evasor o el incumplidor de sus deberes. Por el contrario, debe ser lo más cercano posible a la realidad de los hechos.

C) **Ajuste o Impugnación:** Constituye una determinación o estimación parcial del tributo, que se aplica generalmente sobre una o algunas partes de la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo. En otras palabras, la Administración corrige (ajusta o impugna) parte de la declaración presentada por el contribuyente en cumplimiento del

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

mandato legal. Normalmente estos ajustes o impugnaciones se efectúan a raíz de una fiscalización o inspección.

D) Liquidación: Es el mecanismo o procedimiento por medio del cual a la base imponible se le aplica la tasa o alícuota legalmente establecida para dar como resultado el impuesto a pagar. De este modo, liquidar un tributo es saber cuánto se le debe pagar al fisco, fijar el impuesto debido o la acreencia fiscal.

3. La Determinación y los Módulos de Cumplimiento de la Obligación Tributaria.

El aspecto referente a los módulos o medios para cumplir con la obligación tributaria tiene mucha relación e importancia cuando se trata el tema de la determinación, principalmente porque estos módulos (cumplimiento con o sin previo acto de la Administración) constituyen el camino o vía de acceso para efectuar la determinación de la obligación tributaria.

En vista de que el tema fue ampliamente analizado en capítulos precedentes y debido a su importancia con el acto de determinación, consideramos pertinente remitirnos a la parte donde se estudia este aspecto, a los fines de tener una mejor idea y visión general sobre el tema que estamos tratando.

4. Naturaleza Jurídica del Acto de Determinación.

Uno de los aspectos más polémicos del Derecho Tributario Administrativo lo constituye sin lugar a dudas conocer la naturaleza jurídica del acto de determinación de la obligación tributaria, en el sentido de entender dicho acto como poseedor de un carácter declarativo de la obligación o por el contrario con un carácter consecutivo de la misma.

Los autores que pregonan el carácter declaratorio del acto de determinación consideran que una cosa es la obligación, que nace al momento de producirse el hecho generador del impuesto y por ende el nacimiento de la deuda tributaria, y otra cosa distinta es la exigibilidad de dicha deuda que se concreta con el acto de determinación de la obligación.

En este sentido, la teoría que afirma el carácter declaratorio del acto de determinación basa sus prestaciones en el hecho de que la obligación existe con la simple ocurrencia del hecho generador, aún sin haberse determinado, y que en consecuencia el acto de determinación sólo tiene un carácter de reconocer o declarar que la obligación ha nacido, haciendo exigible la deuda.

Los seguidores de la teoría del carácter constitutivo del acto de determinación, por su parte, entienden que una deuda que no se puede exigir no existe, afirmando que el acto de determinación es uno de los elementos constitutivos de la obligación y que por lo tanto el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

nacimiento de la obligación y su determinación no pueden separarse en el tiempo. Consideran que la determinación es un acto constitutivo de la obligación y no una mera declaración de ésta, ya que si no se determina la deuda ésta no se hace exigible y si no es exigible no se puede materializar.

Los autores que conciben esta teoría del acto constitutivo de la determinación, apoyan también sus argumentos en el hecho de que la obligación realmente nace con el acto de determinación, puesto que sin la determinación el contribuyente que se siente obligado por el nacimiento del hecho generador no puede liberarse de tal obligación ni siquiera mediante el pago de la misma ni la Administración tendría calidad para exigir su cumplimiento y que por ende, si una parte no puede liberarse pagando y la otra no puede exigir su pago, mal podría hablarse de que existe una obligación que une jurídicamente a dos partes. En consecuencia, concluyen afirmando que la obligación tributaria sólo nace al momento en que se efectúa el acto de determinación, que es cuando surge la exigibilidad de la deuda.

La corriente dominicana se manifiesta a través del artículo 127 del Anteproyecto de Código Tributario, otorgándole un carácter declarativo al acto de determinación y por ende afirmando la existencia de la obligación tributaria aún sin haberse determinado. En tal sentido, este artículo expresa que “la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y calcula el monto de la obligación”.

A nuestro entender el crédito fiscal tiene cuatro etapas importantes: a) Nacimiento de la Obligación Tributaria, que surge sin intervención de la Administración, por materializarse el hecho generador tipificado por la ley; b) Determinación de las Bases, que en muchos impuestos es un acto unido al nacimiento de la obligación tributaria (ascertamiento); c) Liquidación, que se efectúa aplicando las tarifas o tasas; y, d) Exigibilidad del crédito.

La determinación es un acto de naturaleza declarativa, pues la obligación nace aún en el caso de ésta no ser exigible, tal y como lo entiende nuestro Anteproyecto de Código Tributario y que, como afirma GIULIANI, cumple una función de reconocimiento formal de un acto preexistente.

5. Contenido del Acto de Determinación.

De acuerdo con GIULIANI, el acto de determinación debe contener: a) Lugar y fecha de su emisión; b) Nombre del contribuyente; c) Periodo fiscal a que corresponde; d) Base Imponible; e) Gravamen adeudado; f) Texto legal; y; g) cuando se trate de estimaciones o bases presuntas, motivarla.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Por lo tanto, el acto de determinación de la obligación tributaria debe contener claramente el “an debeatur y quantum debeatur”, o sea el contribuyente y el monto debido.

ATALIBA considera que “la ley fija y califica una dimensión de la cosa y crea, externamente, otra magnitud exterior de la cosa. La combinación de las dos permite la individualización del débito, o sea, la fijación del quantum debeatur en cada caso concreto”. Entiende que “sucedidos concretamente los hechos la obligación abstracta legal se concreta y se individualiza. Para la determinación del monto de cada obligación, en la mayoría de los casos, existe necesidad de la aplicación de los criterios generales de la ley al caso concreto. Solo excepcionalmente la ley ya dispone anticipadamente el quantum debido, de modo de evitar la aplicación de criterios”.

6. Caracteres del Acto de Determinación.

El acto de determinación de la obligación tributaria contiene tres características básicas que es importante mencionar antes de finalizar este tema tan controvertido y a la vez fundamental en el Derecho Tributario Administrativo.

A) Reglado: La determinación es un acto reglado por la ley, que no da lugar a facultades discrecionales por parte de la Administración, por tratarse de una norma sustantiva de la obligación. Cuando la ley establece los elementos esenciales de todo tributo, tales como el calculo de la base imponible y la tasa o alícuota a aplicar, está automáticamente regulando la determinación del impuesto. Por eso, 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. No obstante, la forma en que puede llevarse a cabo el acto de determinación sí podrá elaborarse mediante un procedimiento discrecional de la Administración Tributaria, autorizado por la ley.

B) Recurrible: Se considera que en virtud de la importancia que reviste el acto de determinación de la obligación, éste debe ser controlable por organismos administrativos superiores y por órganos jurisdiccionales, como forma de prevenir o subsanar perjuicios contra los contribuyentes. Es esta la razón por la cual se considera que el acto de determinación puede ser impugnado por aquél que se sienta lesionado en sus derechos y por ende susceptibles de ser recurrido.

Como ejemplo de esta característica de acto recurrible se señalan los artículos 92 y 93 de la Ley No.5911 del 22 de mayo de 1962, del Impuesto sobre la Renta, que le permiten al contribuyente impugnar una decisión que entienda ha sido mal emitida.

C) Motivado: Ha sido un aspecto muy discutido saber si el acto de determinación de la obligación tributaria debe ser motivado, haciéndose constar los datos, documentos o antecedentes que se tomaron en cuenta para emitirlos. En capítulos anteriores, al hablarse

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

del acto administrativo, se puntualizó que en principio no es requisitos fundamental o uno de sus elementos constitutivos que éste fuera motivado, a menos que la ley de manera expresa así lo contemplara. Tal situación debe mantenerse en lo que se refiere al acto de determinación, en el sentido de que sólo debe motivarse en la medida en que se responda a un pedido de la ley.

Capítulo XI

La Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria

Cuando se analizó la estructura de la Administración Pública en capítulos precedentes, y especialmente en el estudio del esquema centralizado, vimos como la figura del jerarca se imponía como un superior con poderes de dirección y control sobre sus subordinados u órganos inferiores y cómo era acreedor de un poder disciplinario que le permitía aplicar ciertas sanciones a sus funcionarios de menor jerarquía o dependientes.

Este poder disciplinario del jerarca es aceptado como un principio general y es aplicado en el ámbito de la Administración Tributaria, siendo las principales sanciones las multas, destituciones, suspensión de funciones y otras, todas de carácter administrativas y no jurisdiccionales, aún cuando los tribunales jurisdiccionales pueden conocer de las apelaciones contra estas sanciones.

Ahora bien, surge la interrogante de saber si la Administración Tributaria tiene calidad para aplicar sanciones no ya a sus propios funcionarios o empleados, sino a los particulares o sujetos pasivos de la obligación.

Lo cierto es que parecería contradictorio que existiendo el principio constitucional de división o separación de los poderes que consagra el poder judicial como el organismo encargado de aplicar sanciones a la violación de las leyes, se piense en un órgano dependiente del Poder Ejecutivo que goce de facultades sancionatorias. No obstante, se considera que existen ciertas infracciones sancionadas generalmente con penas pecuniarias, que por su naturaleza y estricta vinculación con la Administración poseen un carácter administrativo o tributario que las hacen escapar del ámbito judicial y siempre por disposición expresa de la ley.

Debido a lo anterior una gran mayoría de las legislaciones administrativas y tributarias otorgan poderes sancionatorios a la Administración para castigar las infracciones cometidas por los particulares, pero siempre en la forma y medida que la propia ley establece.

En razón de la importancia y amplitud que reviste el tema de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, los autores de esta materia han optado por

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

elaborar todo un Derecho Represivo Tributario o Tributario Penal, encargado del estudio de este amplio mundo, que fusiona en una misma materia partes del Derecho Administrativo, el Derecho Tributario y el Derecho Penal. Sin embargo, aún cuando el estudio del sistema sancionatorio no forma parte del Derecho Administrativo, es preciso puntualizar algunas consideraciones que ofrezcan ciertas ideas sobre este tema, a los fines de poder tener una mejor visión del esquema tributario-administrativo que estamos analizando.

1. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario.

Del análisis de las sanciones administrativas y tributarias los autores se cuestionan acerca de determinar la verdadera naturaleza de estas infracciones, en el sentido de saber si éstas pertenecen al derecho penal ordinario o si por el contrario existe un derecho penal distinto que conozca de las violaciones administrativas o tributarias, dadas las peculiaridades que este orden reviste.

A) Tendencia Penalista: Para los seguidores del criterio penalista de las infracciones administrativas y del ilícito tributario, toda sanción a estas normas pertenece al ámbito del derecho penal, que es el único encargado del estudio de los delitos en general y las penas, negando autonomía al derecho tributario, al menos en lo referente a la aplicación de sanciones. Consideran que las infracciones tributarias lesionan a la comunidad como cualquier otra infracción penal, por lo que no se pueden desligar del campo del derecho penal.

B) Tendencia Administrativa: Consideran los seguidores de esta tesis que la violación a las normas administrativas se traduce en una desobediencia a las órdenes de la administración, en una falta de colaboración con sus propósitos y fines de interés público, que generalmente enfrenta un daño pecuniario. Para éstos, existe un derecho penal administrativo con características propias, que lo distinguen del derecho penal ordinario y en el cual rigen principios especiales de culpabilidad, desconocimiento de las normas administrativas y otros, e incluso hablan de un derecho penal económico, que consiste en la protección de los intereses económicos y administrativos del Estado.

C) Tendencia Tributaria: Parte de la idea de autonomía del derecho tributario y, por lo tanto, de una rama de este derecho conocida como derecho tributario penal, que se encarga del estudio de las infracciones tributarias. Los seguidores de esta tendencia distinguen entre lo que es el derecho penal y el derecho tributario penal, uno dirigido hacia el estudio de los delitos comunes y otro con especialidad al campo tributario.

D) Tendencia Dualista: Trata de unificar criterios entre la tendencia penalista y la administrativa. Entienden, como dice RASTELLO (citado por GIULIANI), que “el derecho sancionatorio administrativo en materia tributaria asume caracteres específicos propios por efecto de la fusión, en la cual se basa, de principios propios del derecho penal y procesal

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

penal”. Esta teoría parte también de la idea de que en el Código Penal no aparecen las sanciones administrativas o tributarias, lo que indica que estas infracciones no forman parte del derecho penal ordinario.

Para GIULIANI las sanciones fiscales en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, por lo cual en su esencia son de naturaleza penal, a “condición de entender esta expresión en su sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de ésta; pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse derecho penal administrativo o derecho penal económico”. Afirma que “no es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración, sino en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales”, además de que “el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse al respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, por lo que es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal”.

Basado en lo anterior, GIULIANI considera que las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico, y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo, ni constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario, sino simplemente constituyen un capítulo del derecho tributario.

Para VILLEGAS, por su parte, existe un Derecho Penal Tributario con características propias, en el que se distingue el delito penal de la contravención, en el entendido de que la infracción tributaria es contravención y no delictual.

ILLANES entiende, a su vez, que existe n diferencias básicas entre la infracción tributaria y el delito tributario, teniendo la primera una naturaleza tributaria y la segunda un carácter penal.

2. Principios Generales del Derecho Tributario Penal.

Hay principios básicos que rigen el derecho tributario penal o represivo, los cuales conviene tener presentes:

A) *Principio de Legalidad*: Partiendo del viejo adagio romano “Nulla poena sine lege previa”, se entiende que no puede existir una pena, sanción o infracción sin una ley previa que así lo consagre. Por lo tanto es condición sine que non la tipicidad de la infracción y la sanción tributaria.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

B) Prohibición de Analogía: Esto significa, como advierte VILLEGAS, que no pueden utilizarse para castigar un infractor disposiciones de otras leyes distintas a las que concretamente contemplan su situación, lo cual significa la prohibición de utilizar la analogía en perjuicio del presunto culpable.

C) Irretroactividad: Se entiende que la ley sólo rige para el porvenir y que por ende no tiene efecto retroactivo en perjuicio del particular, a menos que lo beneficie. Este principio también se aplica en el derecho tributario penal, aunque hay autores, como ILLANES, que no lo entienden así, porque consideran que en la ley tributaria “la sanción es establecida para inducir al cumplimiento y si éste no se produjo oportunamente, no existe impedimento para que se produzca después”.

D) Posibilidad de Doble Sanción: El principio del “non bis in idem” consagra que nadie puede ser sancionado dos veces por un mismo hecho. Sin embargo, esto no aplica en el ilícito tributario, ya que en esta materia hay hechos y circunstancias que ocasionan más de una sanción, sean pecuniarias o privativas de libertad.

E) Doble Jurisdicción: Si bien se le reconoce a la Administración Tributaria la facultad de imponer sanciones a los particulares, por mandato legal expreso, ésta sólo se aplican si se otorgan garantías de recursos jurisdiccionales a los administrados, para garantizar el derecho a un juicio imparcial. La Administración y los órganos de jurisdicción contenciosa sólo pueden imponer sanciones administrativas, tributarias o pecuniarias, siendo los órganos judiciales los únicos componentes para aplicar sanciones privativas de libertad o propiamente penales, donde se analiza la subjetividad y antijuridicidad del autor y la infracción.

3. Distinción Conceptual entre Infracción y Delito Tributario.

Aún cuando hay autores, como GIULIANI, que no admiten una diferenciación en lo que respecta a las infracciones y los delitos tributarios, creemos, junto con VILLEGAS e ILLANES, que sí existen distinciones básicas entre unas y otras.

Si bien el término infracción en derecho penal puede abarcar los conceptos de contravenciones y delitos, en el derecho tributario represivo el concepto infracción es utilizado como sinónimo de contravención de las normas impositivas o ilícito tributario.

La infracción tributaria consiste en el incumplimiento inexcusable de la obligación de pago o de los deberes formales, tipificada en la ley. Del análisis de esta definición se colige que primero debe existir una obligación o deber a cargo de una persona, el sujeto pasivo, y luego un incumplimiento de ese deber u obligación, el cual acarrea una sanción. Se dice que es inexcusable porque en la infracción tributaria, a diferencia del delito, no se toma en consideración la conducta culposa o dolosa del infractor, sino tan solo su incumplimiento. En otras palabras, es en principio culpable por el solo hecho de incumplir

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

con su obligación o deber, son necesidad de indagar las causas de ese incumplimiento, lo que determina la prevalecía del elemento objetivo sobre lo subjetivo.

La sanción tributaria es la consecuencia directa del incumplimiento de la obligación fiscal o deber formal y en ella está “siempre implícita la idea de un mecanismo para inducir al cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la ley”, a decir de ILLANES. Este autor entiende, con acierto, que la sanción tributaria debe ser la consecuencia del incumplimiento objetivo de una obligación, expresada en una sanción pecuniaria, moderada, dispuesta con agilidad y aplicada a todos los sujetos respecto de quienes la administración observe cualquier forma de incumplimiento.

La sanción y la pena son cosas distintas, aunque ambas puedan implicar un castigo al infractor de la ley. La sanción es particular de la infracción tributaria (contravención), mientras que la pena es un castigo mayor que se aplica a consecuencia de un delito (crimen o delito). En tanto la sanción tributaria tiene el objetivo esencial de inducir al cumplimiento voluntario de la obligación, la pena constituye un castigo a una acción antijurídica, cuya finalidad es reprimir la conducta del delincuente.

Podría afirmarse que las infracciones tributarias se traducen en faltas al cumplimiento de la obligación de pago y los deberes formales puestas por la ley a cargo del sujeto pasivo, cuya consecuencia es una sanción que tiene por fin coadyuvar al cumplimiento voluntario. El delito tributario, por su parte, al igual que el delito penal, implica una acción antijurídica, culposa o dolosa, cuya consecuencia es una pena, que tiene por finalidad reprimir la conducta del delincuente y ejemplarizar ante los demás miembros de la sociedad.

Por otra parte, se considera que la sanción debe tener un carácter esencialmente pecuniario, en tanto la pena puede ser pecuniaria y privativa de libertad.

Lo principal en la infracción tributaria es su objetividad o inexcusabilidad del incumplimiento de la obligación o deber, salvo impedimento real de cumplir. En el delito prevalece el carácter subjetivo, la intención culposa o dolosa de la acción antijurídica.

Afirma ILLANES que “al tipificar el delito se intenta proteger un bien jurídico del daño que le puede ocasionar una determinada conducta, razón por la cual la pena consiguiente tiene por objeto evitar que esa conducta se produzca y consecuentemente el daño que de ella se derivaría. El delito se caracteriza por una conducta activa, expresada en hacer algo, lo cual es verdadero aún en los delitos llamados de omisión”. Entiende que en el caso de la infracción “el objetivo de la ley al tipificarla es esencialmente diferente, pues trata de inducir a que una determinada conducta se realice, a que se cumpla la obligación que la ley establece, que por norma general será de hacer o de dar algo. La infracción queda configurada a la inversa del delito, por una omisión”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En materia tributaria un hecho ilícito puede ocasionar una infracción y a la vez un delito, castigado con sanción y pena distintas e independientes, pudiendo coexistir una responsabilidad tributaria y otra de índole penal o delictiva.

Las infracciones pueden ser sancionadas por la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales contenciosos; en cambio, el conocimiento de las conductas delictivas sólo compete a los órganos del poder judicial.

Cuando la Administración sanciona una infracción por mandato expreso de la ley no está “juzgando” propiamente al infractor ni condenándolo sin previo juicio, y por ende no viola el principio constitucional de juicio previa condena. La Administración, ante un incumplimiento comprobado, aplica la ley al sancionar y el interesado tiene a su disposición órganos jurisdiccionales para llevar el asunto a juicio y demostrar una mala aplicación de la ley. Es una especie de inversión de carga de la prueba. Distinto es el caso de un delito, situación en la que siempre debe juzgar un tribunal judicial, ya que aquí se analizaría la conducta antijurídica del prevenido.

En este sentido y debido fundamentalmente al carácter administrativo de tales infracciones y sanciones, la ley tributaria establece sanciones no con la finalidad de castigar al infractor, como sucede en el derecho penal, sino con el fin de hacer cumplir con la ley, creando un mecanismo de riesgo que minimice la evasión tributaria y contribuya a mantener las recaudaciones fiscales.

Es por lo anterior que establecer con exactitud la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y las distinción entre éstas y los delitos, ha sido uno de los aspectos más controversiales y ásperos de la materia tributaria, principalmente por largos, acalorados y no menos instructivos debates mantenidos entre especialistas del derecho penal y del derecho tributario, sobre el verdadero carácter de estas infracciones. Así, mientras los primeros afirman que las penas, independientemente de su origen tienen su estudio y consecuencias en el derecho penal, los tratadistas del derecho tributario diferencian entre delitos (delitos y crímenes) y simples infracciones (contravenciones), para afirmar que estas últimas pueden alejarse del ámbito del derecho penal y pertenecer a la esfera del derecho administrativo, del derecho tributario y otros derechos, argumentando en apoyo de sus tesis, entre otras cosas, que los códigos penales pueden tener un origen tributario, como sucede, por ejemplo, en el contrabando, falsificación de especies timbradas y otras.

Lo cierto es que, independientemente de concluir afirmando que las infracciones tributarias tienen un carácter o naturaleza jurisdiccional o administrativa, entre la infracción tributaria y la infracción penal o delito, que para los fines pertinentes vamos a distinguir, existen diferencias claves que no deben confundirse. A manera ilustrativa se indican a continuación algunas de ellas:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

INFRACCION Y PENA PENAL

1. Su finalidad es castigar la infracción y ejemplarizar la sociedad.
2. Una vez ocurrido el hecho, aún cuando se castigue, éste no repara el daño causado.
3. La sanción penal es un mecanismo para castigar la violación de la Ley.
4. La infracción y la sanción penal debe estar tipificadas en la ley.
5. Varios hechos pueden dar lugar a una sola sanción.
6. Sólo pueden ser juzgadas por los tribunales judiciales, en juicios públicos, orales y contradictorios.
7. La intención delictual es uno de sus elementos constitutivos. Una de sus características es la culpabilidad o responsabilidad subjetiva.
8. La infracción puede estar dotada de agravantes o atenuantes.
9. La incapacidad jurídica puede ser causa eximente de la sanción penal.
10. Todas las infracciones se unen para formar un mismo expediente, al que se le aplicará una sola sanción.

INFRACCION Y SANCION TRIBUTARIA

1. Su finalidad es crear el riesgo de la evasión, induciendo al cumplimiento voluntario, castigando para ejemplarizar.
2. Aún cuando se castigue la infracción el daño puede repararse, forzando el cumplimiento involuntario.
3. La sanción tributaria no persigue castigar, sino forzar al infractor a cumplir su obligación.
4. La Infracción y la sanción tributaria deben estar tipificada en la ley.
5. Varios hechos dan lugar a tantas sanciones como infracciones cometidas.
6. Pueden conocerse por la Administración Tributaria o de antemano por la ley y aplicar sanciones, aún sin previo juicio, pero garantizando recursos jurisdiccionales o juicios.
7. La intención delictual pocas veces es tomada en cuenta. Una de sus características es la inexacusabilidad o responsabilidad objetiva.
8. En materia tributaria no se aplican agravantes o atenuantes.
9. La incapacidad jurídica, sea del menor, enajenado u otro, no es causa de no imputabilidad.
10. Cada infracción se sanciona con independencia de las otras, como hechos aislados.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

- | | |
|--|--|
| 11. Generalmente castiga una acción (cometer tal hecho). | 11. Generalmente castiga una omisión (no pagar). |
| 12. Castiga la tentativa. | 12. No castiga la tentativa. |
| 13. La sanción puede ser pecuniaria o privativa de libertad. | 13. La sanción sólo puede ser pecuniaria. |

Las legislaciones que tratan los aspectos del derecho tributario penal mantienen diferencias básicas en cada país, basadas en estructuras que dependen mucho de la idiosincrasia de cada nación, su grado de desarrollo económico y fundamentalmente en el nivel de cumplimiento del esquema tributario. Es esta la razón por la cual encontramos cómo en algunos países desarrollados y con un alto nivel de cumplimiento voluntario, tales como Estados Unidos y Europa, las legislaciones fácilmente establecen fuertes regímenes represivos contra los evasores de impuesto, al nivel de considerar la evasión fiscal como un crimen o robo contra el Estado. En países subdesarrollados y con un muy bajo nivel de cumplimiento tributario como la República Dominicana y otros países de América Latina, Asia y África, por el contrario, las leyes que castigan la evasión de impuestos son más benignas contra los infractores, aplicándose generalmente sanciones pecuniarias, salvo excepciones tales como el contrabando y otras.

La razón básica para que las naciones subdesarrolladas no modifiquen sus legislaciones impositivas en el sentido de incrementar las penas a los evasores de impuestos estriba en el hecho de que sólo un mínimo porcentaje de la población cumple eficazmente con su obligación tributaria y establecer de un día para otro, sin un proceso lógico y natural, sanciones privativas de libertad de naturaleza tributaria, podría implicar encarcelar a la gran mayoría del pueblo, si es justo, o en el menor de los casos aplicar la ley en forma selectiva y arbitraria y encarcelar sólo a unos cuantos.

Algunas de las legislaciones, no obstante, establecen modificaciones al principio de la inexcusabilidad o responsabilidad objetiva de la infracción tributaria, y permiten a la Administración condonar o perdonar ciertas infracciones, tomando en consideración elementos subjetivos, tales como desconocimiento, falta de intención delictual, imposibilidad física de acudir al pago y otras.

No obstante, repetimos, todo el estudio de esta materia compete al Derecho Tributario Penal o Regresivo, que analiza a fondo todos estos aspectos, siendo nuestro único interés en tratar este tema el de ilustrar un poco sobre la importancia del mismo y su relación directa con la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria.

Finalmente, vale reiterar que la Administración sólo puede conocer de las simples infracciones o contravenciones fiscales, quedando a cargo de los tribunales ordinarios el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

conocimiento de los delitos tributarios, que pueden incluso conllevar a penas privativas de libertad.

4. Distintos Procedimientos de Aplicación de Sanciones.

Basadas en el principio jurídico originado en Roma de “Nulla Poena sine lege previa” las legislaciones sobre derecho tributario penal absorbieron la idea y consagraron que como una forma de evitar arbitrariedades en perjuicios de los contribuyentes, todo el régimen de infracciones y sanciones tributarias debía estar claramente definido por la ley, es decir tipificado. En consecuencia, no se concibe un régimen de sanciones en el Estado de Derecho que no haya sido establecido por la ley, siendo el único papel de la Administración velar por su cumplimiento.

Sin embargo, debido a que hechos de igual naturaleza que eran sancionados de igual forma por la ley conllevaban a desigualdades sociales, sobretudo en sanciones de tipo pecuniarias como las multas, que se aplicaban de igual modo aun rico y a un pobre, quedando demostrada claramente la desigualdad de la medida, la ley le fue otorgando a la Administración poderes de juicio que le facultaban a aplicar sanciones distintas frente a dos hechos iguales o dependiendo de la gravedad del hecho, pero siempre dentro de un margen dado por la propia ley, dentro del cual la Administración podía moverse libremente.

Es así como la ley, en lo que respecta a ciertas sanciones pecuniarias, establece una suma fija a pagar por el infractor, sin distinción de personas, y en otras ocasiones se limita a establecer las cantidades mínimas y máximas a aplicar, dejando a la administración el juicio de los hechos y la fijación de la sanción dentro de ese margen de movilidad. Es en este sentido que se afirma que las infracciones tributarias podrían ser regladas o discrecionales.

Un aspecto que es menester aclarar es el relativo al tipo de infracción que puede conocer la Administración Tributaria la facultad de sancionar al infractor fiscal, no menos cierto es que las infracciones que pueden conocer son aquellas que tienen un carácter o naturaleza administrativa o tributarias, castigadas con simples sanciones pecuniarias (multas, recargos, intereses, indemnizatorios, etc.), y no aquellas que pueden conllevar a penas privativas de libertad, cuya única competencia le es atribuida exclusivamente a los tribunales ordinarios. En consecuencia debe quedar absolutamente claro que los delitos o crímenes, aún cuando tengan un origen tributario (contrabando, falsificación, etc.) son infracciones penales, conocidas en juicios públicos y contradictorios por la justicia ordinaria.

Por otro lado y términos generales, podría afirmarse que la aplicación de sanciones comprende cuatro etapas básicas:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

1) Verificación de los hechos. Para que la Administración Tributaria pueda aplicar sanciones a un infractor, es condición sine qua non que verifique la realidad de los hechos, ya sea mediante auditorías internas o externas, levantamiento de actas u otras modalidades que la hagan constatar la existencia de una infracción fiscal;

2) Notificación al Interesado: La Administración debe llevar a conocimiento del interesado, generalmente mediante una notificación, que se están llevando a cabo ciertos procedimientos que podrían desembocar en una sanción, a los fines de que este aporte a la Administración sus argumentos o los documentos o informes en que apoya sus elementos de juicio. No obstante, existen los llamados procedimientos automáticos de aplicación de sanciones en los cuales la propia ley “prejuzga los hechos” y establece la sanción por sí misma, sin necesidad de juicio o apreciación administrativa, por lo cual no se requiere de notificación previa al interesado, sino una notificación posterior que informe de la sanción misma.

3) Decisión de la Administración: Una vez que la Administración Tributaria verifica los hechos y notifica el asunto al interesado, en los casos en que proceda esta notificación, estará en condiciones de conocer los hechos conforme a la ley y de tomar una decisión.

4) Recurso Disponible: En virtud de la importancia jurídica que reviste un régimen de infracciones y sanciones, la ley pone a disposición de los particulares que se sientan perjudicados por decisiones sancionatorias en su contra, recurso por ante organismos administrativos y jurisdiccionales, a ser ejercidos bajo ciertas condiciones y plazos.

Estas etapas antes indicadas varían dependiendo del tipo de procedimiento que se establezca para aplicar las sanciones. En efecto, existen dos mecanismos procesales que se configuran de manera distinta para conocer las infracciones impositivas, que son:

A) Automático: A través de este procedimiento de aplicación de sanciones la ley plantea una hipótesis que cuando se lleva a la práctica hace que se aplique de manera automática la sanción, sin necesidad de ser juzgada por la Administración. En otras palabras, la ley “prejuzga” por sí misma los hechos, no aceptando excusa y siendo objetiva en su juicio.

En nuestro país los ejemplos más claros de este tipo de sanción automática se encuentra en los recargos, los intereses indemnizatorios y ciertas multas.

En el Impuesto sobre la Renta, el ITBIS, Sucesiones y Donaciones, Solares Baldíos y Viviendas Suntuarias, por ejemplo, cuando un contribuyente no cumple a tiempo con su obligación de pago, incurriendo por tanto en mora, la ley establece un recargo porcentual por cada mes de retardo en el pago. Este recargo se aplica de forma automática, por el solo hecho de no pagarse en el plazo previsto por la Ley, sin que la Administración pueda hacer nada para evitarlo.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En cuanto a los intereses indemnizatorios por su parte, es preciso aclarar que su objetivo consiste no en sancionar la mora, sino en servir de medio para encarecer el crédito fiscal. En efecto, existen ocasiones en que es posible que al interesado le resulte más beneficioso no pagar a tiempo al fisco, utilizando ese dinero en su empresa, sin tener que acudir a entidades bancarias o financieras y pagando un recargo porcentual por mora menor al interés del mercado financiero o preciso del dinero. Es así como el no pago del impuesto debido se convierte en un medio de financiamiento. Para evitar esta situación algunas leyes, el ITBIS por ejemplo, contemplan que además de los recargos y otras sanciones, al moroso se le aplique un interés indemnizatorio sobre la suma no pagada. Este interés indemnizatorio es generalmente igual a la tasa de interés del mercado financiero, por lo cual, unido al recargo por mora y a otras sanciones pecuniarias, contribuye a desincentivar el financiamiento derivado de la falta de pago del tributo. Sin embargo, se considera que cuando este interés de mercado, el excedente se convierte en un tipo de sanción.

En lo que a las multas se refiere, hemos dichos que la ley puede establecerlas de dos formas distintas: a) Regladas, es decir fijadas de antemano por la ley; y, b) Discrecionales o Móviles, esto es dentro de un margen legal para que la Administración las fije.

A diferencia de lo que ocurre con los recargos y los intereses indemnizatorios, que sancionan la violación a la obligación de pago, las multas van generalmente destinadas a sancionar la violación de los deberes formales, tales como la falta de inscripción en los registros, omisión de declarar y otras infracciones administrativas. Sin embargo, suelen ser también utilizadas para sancionar delitos penales originados en infracciones tributarias, tales como falsificación de especies timbradas o sellos, contrabando y otras.

B) Con Intervención del Interesado: Algunos regímenes tributarios establecen procedimientos sancionatorios que son llevados a cabo con intervención del interesado, representado verdaderos juicios a los infractores, pero con ciertas peculiaridades que lo distinguen de un juicio penal. De estos procedimientos podrán citarse los siguientes:

- 1) Procedimiento llevado a cabo dentro de la propia Administración Tributaria, con características administrativas;
- 2) Procedimiento llevado ante un Tribunal Especial Administrativo Tributario, independiente de la Administración, pero con carácter jurisdiccional;
- 3) Procedimiento llevado ante un Tribunal Administrativo General, independiente de la Administración y con carácter jurisdiccional;
- 4) Procedimiento llevado por ante los Tribunales Ordinarios.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Debido a que el tema que estamos analizando es el de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, analizaremos sólo el procedimiento que es llevado por ante la propia Administración Tributaria, con intervención del interesado.

Este procedimiento representa un verdadero sumario donde se cita a comparecer al contribuyente, se le escucha en sus argumentos, se admiten medios de prueba, se interroga, etc. De esta manera, se le rinde al supuesto infractor o interesado la oportunidad de defenderse de las imputaciones hechas por la Administración. Hay un verdadero Tribunal Fiscal.

A través de este procedimiento, la ley, que le ha otorgado a la Administración una potestad tan especial como es la sancionatoria, ha establecido un mecanismo que permite apreciar mejor la realidad de los hechos y aplicar un mayor grado de justicia e incluso le permite a la Administración perdonar o condenar ciertas infracciones en casos atendibles, liberando al interesado de las sanciones que podría ser pasible, conforme a la ley.

Aunque las etapas del procedimiento, tales como comparencia, notificación, etc., serán analizadas más adelante en el capítulo referente al procedimiento tributario administrativo, hay que señalar que cuando la ley le otorga a la Administración Tributaria la facultad sancionatoria en perjuicio de los administrados, la sujeta al cumplimiento de los procedimientos esta facultad no en un poder absoluto e ilimitado, sino por el contrario en una potestad estrictamente regulada. En muchas ocasiones, incluso, la ley consagra procedimientos especiales para la aplicación de sanciones, distintos de los demás procedimientos ordinarios que regulan la tributación, como ocurre en el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano.

5. Potestad Sancionatoria, Estimación de Oficio y Coacción Administrativa.

La facultad otorgada por la ley a la Administración Tributaria para sancionar las infracciones impositivas, conocida como potestad sancionatoria, no debe confundirse con otras potestades concedidas a la Administración para forzar el cumplimiento de la obligación, tal como la estimación de oficio o la coacción administrativa.

La estimación de oficio, como se dijo en el capítulo anteriores, es un mecanismo legal concedido a la Administración para determinar por si misma la ocurrencia del hecho generador y cuantificarlo, sobretodo en aquellos casos en que el sujeto pasivo a cuyo cargo la ley pone el deber de efectuar la determinación de su obligación tributaria, no la ha realizado en el plazo establecido o habiéndola efectuado la misma adolece de graves fallas o errores.

Cuando el contribuyente o responsable ha incumplido con su obligación de determinar, que generalmente es a través de una declaración jurada o manifiesto, la ley le permite a la Administración efectuar de oficio la determinación, ya sea mediante bases

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

ciertas, estimables o presuntas, tratando de acercarse en la medida de sus posibilidades a la verdad de los hechos. Este mecanismo legal es lo que se conoce como determinación o estimación de oficio.

Siendo el objetivo único de la estimación de oficio suplir deficiencia o incumplimiento del deber de determinación a cargo del sujeto pasivo, mal podría confundirse la estimación de oficio con un medio de sancionar al contribuyente.

Ante un contribuyente que no ha declarado o lo ha hecho con falsedades o errores graves, lo que procede es lo siguiente:

- a) Estimar o determinar de oficio la obligación tributaria, tratando en lo máximo posible de acercarse a la verdad tributaria del administrado;
- b) Aplicar la sanciones que la ley establece al caso en particular;

Por lo tanto, en el caso de un contribuyente que no ha declarado o lo ha hecho de forma equivocada, el deber fundamental de la Administración es indagar la realidad de los hechos, mediante auditorias internas y externas, experticios, inspecciones, análisis de la contabilidad y otros medios a su alcance para conocer la verdad y bajo ningún concepto estimar pura y simplemente de oficio la obligación a través de índices y parámetros, a menos que dicha obligación no se pueda determinar a través de base cierta u otras estimaciones mas confiables, pues en tales casos se estaría abusando de la potestad de determinación, usándola para fines equivocados.

Lo cierto es que en nuestro país la estimación de oficio se utiliza como medio de sancionar la falta de determinación o declaración jurada hecha por el contribuyente, estimando hechos y valores inexistente o presumiendo rentas o ingresos que no se compaginan con la realidad y desnaturalizando el objetivo de la potestad de determinación.

En cuanto a este aspecto de la estimación de oficio hay que estar claro: la ley establece sanciones para el no declarante o el que declara mal y no necesita que se desnaturalice un procedimiento como el de estimación de oficio para usarlo como sanción.

Otro aspecto que es importante no confundir con la sanción tributaria es el referente a la coacción administrativa, que es una potestad que la ley le otorga a la Administración para abrir locales y efectuar apremios o simplemente cerrar locales o negocios que operen de manera irregular.

En ciertas medida, un ejemplo de este tipo de coacción administrativa es el previsto en el artículo 24 de la Ley No.213, de fecha 11 de mayo de 1984, sobre Patentes Comerciales e Industriales, que consagra lo siguiente: “Toda persona que presente Declaraciones o Certificaciones de Patentes con datos falsos y que ejerza un negocio distinto al que indiquen sus Certificado de Patentes, o practique indebidamente la

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

valoración de las existencias que posea y/o que no pague el impuesto y los recargos a que está sujeta y vencido el plazo de cinco (5) días a partir de alguna notificación fiscal, será objeto del cierre inmediato del negocio o actividad comercial, previo inventario de las mercancías y activos encontrados en el local que operaba. Si a los treinta días del cierre, el propietario o su representante no efectúan el pago de los impuestos y recargos adeudados, se procederá a la confiscación de los artículos inventariados, los cuales serán vendidos en pública subasta por la Caja de Obreros y Monte de Piedad, conforme al procedimiento legal establecido”.

Las diferencias existentes entre las sanciones y la coacción administrativa se sintetizan en los siguientes aspectos:

- 1) Mientras las sanciones tributarias se pueden aplicar de manera automática, sin previa notificación, la coacción administrativa se aplica previa intimación o notificación al interesado para que en un plazo determinado regularice su situación o pague el impuesto debido.
- 2) En tanto las sanciones permanecen inalterable aunque el administrado cumpla con su obligación, la coacción permanece solo hasta que el interesado dure con su incumplimiento, levantándose cuando se regularice la situación.

6. La Denuncia.

Para cumplir con su misión de órgano encargado por la ley de administrar los impuestos y procurar su recaudación, la Administración Tributaria debe establecer un cuerpo de inspectores que fiscalizando las operaciones de los contribuyentes, minimice la evasión fiscal y descubra las infracciones cometidas por estos, como forma de ejemplarizar sobre la funcionabilidad de los mecanismos de riesgos y sanciones.

No obstante, resulta que en muchas ocasiones este cuerpo de inspectores no es suficiente para detectar las maniobras fraudulentas cometidas por los sujetos pasivos de la obligación y requiere del concurso de terceras personas que la ayuden, mediante el suministro de información, a prevenir que se materialice la evasión fiscal. Así, por ejemplo, cuando un contrabandista pretende introducir mercancías por un punto no habilitado o disfraza las mismas para no pagar impuestos o pagar menos, dicha operación es descubierta por un particular ajeno al fisco, que reporta esa actividad a la Administración para que se tome las medidas pertinentes que impidan dicho contrabando, se está llevando a cabo la figura de la denuncia.

Como una forma de incentivar a los particulares a que informe a la Administración de actos dolosos que mermen las recaudaciones, las leyes de muchos países establecen ciertos premios o recompensas para el denunciante, que generalmente consisten en un

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

porcentaje del monto de impuestos que se iba a evadir sin su ayuda o en una parte razonable de la multa que se le aplique al frustrado evasor.

Se considera que cualquier persona puede ser denunciante y por ende sujeto de recibir la recompensa ofrecida por la ley; sin embargo, generalmente la ley establece dos limitaciones lógicas sobre la figura del denunciante: a) Que no se trate de un funcionario o empleado cuya actividad consistan en fiscalizar o detectar infracciones cometidas por el sujeto pasivo, ya que éste es su deber o labor; b) Que el denunciante no figure como parte en el proceso, es decir como autor material o intelectual de la infracción o cómplice.

Aunque la realidad es que la denuncia no es una forma de infracción ni sanción, se ha querido analizar esta figura jurídico-tributaria en el tema de la potestad sancionatoria de la Administración, debido a la estrecha vinculación que existe entre la denuncia y el régimen de sanciones establecido en la Tributación.

En la República Dominicana la figura de la denuncia ha sido contemplada en la Ley No.218, de fecha 25 de abril de 1964, para los casos de contrabando. Esta Ley señala en su artículo 1 que “El Estado recompensará a la persona o entidad que señale a las autoridades correspondientes las pistas que conduzcan al descubrimiento del delito de contrabando, con el 25% del valor del producido de la venta en públicas subastas de las mercancías introducidas clandestinamente, o del precio que se fije si se trata de mercancías fuera del comercio”.

En su artículo 2 esta Ley consagra que “en caso de que las pistas ofrecidas a las autoridades para el descubrimiento de un contrabando fueren suministradas por mas de una persona o entidad, dichas autoridades estarán en el deber de precisar cuales de dichas informaciones resultaron mas eficaces para la comprobación del delito señalado, a fin de que el Estado pueda efectuar la gratificación prevista en el artículo que antecede”.

Capítulo XII El Procedimiento Tributario Administrativo

La Administración, como los contribuyentes o administrados, requieren efectuar un conjunto de actos distintos con miras a ejercer sus derechos o cumplir con sus obligaciones.

En el ejercicio de sus potestades, la Administración dictará actos administrativos, realizará sus facultades de emitir normas generales, determinará la obligación, fiscalizará, sancionará y dictará actos tendentes a cumplir con sus deberes. Los administrados, por su parte, estarán en la obligación de pagar los tributos, declarar, inscribirse en los registros, etc., a la vez que exigirán el libre ejercicio de sus derechos, ya sea el de recurrir los actos que dicta la Administración o cualquier otro.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Para la ejecución de estos actos han sido consagrados los procedimientos administrativos que, de acuerdo con GARCIA MULLIN, son un “conjunto de trámites, requisitos y formalidades que deben cumplirse en el desempeño de la función administrativa”.

Cuando se sigue un determinado procedimiento éste contribuye a la toma de decisiones, pues los hechos se ponderan con mayor detenimiento y se analizan las distancias alternativas disponibles. Constituye también un mecanismo para evitar la desviación y el exceso de poder por parte de la autoridad y una garantía para el administrado de que la decisión adoptada por la Administración Tributaria no ha sido respuesta a un acto irracional y arbitrario, permitiendo en muchos casos determinar si esa decisión ha sido fruto de la voluntad del órgano administrativo o de la voluntad personal de su titular.

Existen algunas teorías que pretenden diferenciar el proceso del procedimiento, entendiendo que dichos vocablos significan conceptos distintos.

En efecto, se dice que procedimiento es una sucesión de actos que tienen características especiales, dirigidos a un efecto común, pero conservado cada uno de ellos su individualidad. De este modo, cada acto va a fundamentar el acto siguiente. Así, por ejemplo, una citación, una inspección, un informe y otros. Todo procedimiento administrativo entraña los siguientes aspectos:

- a) Un esquema bipolar: El procedimiento reúne características de esquema bipolar porque el asunto en cuestión se resolverá dentro de la propia Administración, es decir únicamente entre ésta y los administrados, sin intervención de terceros, árbitros o jueces.
- b) No hay irrevocabilidad de la cosa juzgada: Se dice que una sentencia o resolución tiene irrevocabilidad de la cosa juzgada, cuando aquel órgano que lo dictó no puede reconsiderar su propia decisión y cambiarla. En el procedimiento administrativo no se aplica, en principio, la irrevocabilidad de la cosa juzgada, puesto que la Administración, aún después de haber dictado un acto o resolución, puede variar, en ciertos casos, su dictamen, siempre que no perjudique a los interesados o lesione sus derechos, sujeta a plazos y condiciones, ya sea modificado o revocado el acto y cambiando o anulado sus efectos, tal y como fue señalado con anterioridad en el capítulo referente a la revocación del acto administrativo.

El proceso se fundamenta en dos características esenciales:

- a) Una estructura triangular: El asunto no se resolverá dentro de la Administración, sino por ante un órgano jurisdiccional, diferente e independiente de ella. Así, el esquema se vuelve triangular, puesto que habrá tres partes distintas involucradas: La

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Administración, el Administrado y el Juez, ya que el asunto se ventila ante un tribunal, sea administrativo o judicial.

- b) Existencia de la autoridad de la cosa juzgada: La sentencia o resolución que se dicta en un órgano jurisdiccional se convierte en irrevocable, aún para quien lo dictó. El acto, resolución o sentencia tendrá el carácter de definitivo y sólo un órgano superior puede modificarlo o revocarlo, en virtud de recurso.

No obstante, es importante no confundir una sentencia con autoridad de cosa juzgada con una sentencia con autoridad irrevocable de la cosa juzgada. En efecto, la primera se refiere a toda sentencia dictada por los órganos jurisdiccionales, en las cuales el tribunal que la emitió no puede revocarla, pero sí podría hacerlo un tribunal de mayor jerarquía. La segunda, por su parte, hace alusión a aquellas sentencias también dictadas por órganos jurisdiccionales, pero que han adquirido autoridad definitiva de cosa juzgada, lo que significa que no pueden ser revocadas por otros tribunales de igual o superior jerarquía.

Se ha expresado con anterioridad que establecer procedimientos tiene importancia, puesto que ayuda en la toma de decisiones, ponderan hechos y alternativas, evitando la desviación o exceso de poder y, por ende, ofreciendo una mayor garantía para los administrados, haciéndose más difícil el dictamen de un acto irracional o arbitrario. Sin embargo, la legislación debe tener sumo cuidado al establecerlos, puesto que un exceso de formalidades podría ocasionar graves perjuicios, tanto para la Administración como para los administrados, incrementando una burocracia innecesaria y aumentando el costo de los procesos.

En síntesis, los procedimientos constituyen un aspecto importante que hay que observar para ejercer un derecho o hacer cumplir una obligación, y la legislación, al establecerlos, debe procurar facilidad, simplicidad y economía, para evitar que una forma de protección se convierta en un obstáculo perjudicial para las partes.

I. Aspectos Generales del Procedimiento

1. Posición de la Administración en el Procedimiento.

Ha sido muy discutido el papel de la Administración frente a los contribuyentes o administrados, en razón de que durante los procedimientos la Administración puede actuar de dos maneras distintas, ya sea como parte interesada o como parte imparcial.

A) *Como parte interesada:* La teoría de que la Administración actúa como parte interesada frente a los administrados, pretende significar que la Administración tiene una doble personalidad: formal y sustancial. Se dice que ejerce en un sentido formal, porque su papel es actuar como acreedora frente a los contribuyentes, representando al Estado, con un propósito estrictamente recaudador. A su vez, se afirma que tiene un carácter sustancial

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

porque posee un cometido de justicia, correspondiéndole a ella vigilar el cumplimiento de la ley mediante la aplicación del principio de legalidad.

Los autores no se han puesto de acuerdo acerca de cuál de los aspectos debe primar. Así, algunos autores afirman que el deber fundamental de la Administración es recaudar, dándole primacía a lo formal; por otro lado, JARACH y otros entienden que la Administración está no para recaudar, sino para cumplir con un mandato de la ley, otorgándole preferencia al aspecto sustancial.

B) Como parte imparcial: Esta teoría argumenta que la evolución del Derecho Tributario Administrativo se traduce en desvincular el carácter formal y el sustancial, por una actuación imparcial, diciendo que la Administración debe fungir como acreedora, pero únicamente con el objetivo de hacer cumplir la ley. Así, el carácter de acreedora de la Administración le es dado por la ley, debiendo actuar sólo con carácter sustancial y no formal.

Los que otorgan preeminencia al carácter sustancial asemejan la Administración al papel del ministerio público en el derecho penal, cuya función no es lograr la encarcelación del prevenido, sino únicamente en aquellos casos en que esté convencido de su culpabilidad, cumpliendo así con el mandato de la ley. Igual sucede con la Administración Tributaria cuya función no sería la de recaudar a toda costa, sino únicamente cuando produce el presupuesto de hecho tipificado por la ley y en la medida en que éste se materializa. Por lo tanto, el papel esencial de la Administración sería indagar la realidad de los hechos y determinar la verdad tributaria para luego aplicar la ley en toda su dimensión, exigiendo el pago del tributo si ella lo contempla, y en tal caso en la medida justa establecida, o por el contrario no exigiendo un pago que legalmente no procede. En este sentido, entiende que la Administración Tributaria no es un simple órgano recaudador presto a recibir ingresos, sino una entidad autorizada por la ley para cobrar únicamente lo debido y no cobrar cuando no hay deuda tributaria.

De ese carácter sustancial con que debe actuar la Administración Tributaria se derivan algunos principios del procedimiento, lo cuales serían:

- a) *Legalidad Objetiva*: La Administración tiene que actuar para defender la norma establecida por la ley y no con un criterio financiero recaudar. De este modo, cuando el contribuyente recurre una decisión lo hace bajo el único fundamento de que la Administración no cumplió con el mandato legal encomendado.
- b) *Verdad Material*: En todo proceso o procedimiento hay una verdad formal, en la cual los hechos no discutidos se consideran como ciertos, y una verdad material, en la que se investiga cómo realmente ocurrieron los hechos, no conformándose con lo que se aporta, o sea con la verdad formal. En el Procedimiento Tributario Administrativo, la Administración no puede conformarse con verdades formales ni

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

con presunciones o estimaciones, sino que debe buscar la verdad material, lo que en realidad ocurrió, aún en los casos en que los administrados no discutan los puntos específicos donde el fisco investiga. La Administración tiene el deber de ir más allá de lo que invocan los contribuyentes.

- c) *Inquisitorio*: Existen dos tipos distintos de procedimientos: el dispositivo, en el cual el juez se limita a lo que dicen las partes; y, el inquisitorio, mediante el cual el juez tiene la facultad de no limitarse a las pruebas aportadas por los litigantes, pudiendo investigar por su propia iniciativa. Se dice, pues, que la Administración actúa a través de un procedimiento inquisitivo en el sentido de que es ella quien debe llevar a cabo el procedimiento inquisitivo en el sentido de que es ella quien debe llevar a cabo el procedimiento, sea o no invocado por el contribuyente, y aun en los casos en que le perjudique.

2. Posición de los Administrados:

El análisis del papel que juegan los administrados en los procedimientos requiere ver el aspecto desde un punto de vista amplio, abarcando incluso a los terceros, es decir a aquellas personas que no son ni la Administración ni los contribuyentes.

A) *Papel de los Administrados*: Ha sido también muy discutido el título en que intervienen los administrados en los procedimientos. Mientras algunos autores consideran que actúan como partes, otros entienden que su papel es el de un simple colaborador de la Administración.

Esta diferenciación no es sólo pedagógica, puesto que dependiendo del título en que los administrados intervienen, el Procedimiento podrá ser de una de dos formas: a) Bilateral, en el sentido de que existirán dos partes, la Administración y los administrados, caso en el cual el procedimiento sería dispositivo, limitándose la Administración a las pruebas que se aporten; o b) Unilateral, interviniendo los administrados no a título de partes, sino de colaboradores, lo cual arrojará la consecuencia de un procedimiento inquisitorio, pudiendo la Administración ir más lejos de los datos y pruebas que aporten los administrados y debiendo éstos colaborar con la Administración en la búsqueda de la verdad material.

Lo cierto es que no existe una realidad definida sobre cual de las teorías mencionadas debe primar, actuando la Administración en la práctica mediante un sistema mixto que considera en ocasiones a los contribuyentes como partes en el procedimiento y en otras como colaboradores. Así sucede, por ejemplo, cuando los contribuyentes deben inscribirse en los registros, casos en los cuales los administrados actúan como simples colaboradores y por el contrario, cuando recurren las decisiones de la Administración, ésta los ve como partes en un proceso.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

B) Los Terceros: En ocasiones las decisiones de la Administración pueden afectar a los terceros. Así ocurre, por ejemplo, cuando se le otorga una exoneración de impuestos a un administrado, perjudicando a otras personas que se dedican a la misma actividad que el administrado exonerado, los cuales deben pagar el tributo. En casos como éstos se plantea la posición que ocupan los terceros, dentro del procedimiento, surgiendo la interrogante acerca de si los mismos pueden intervenir en ellos.

Es así como se cuestiona sobre si el recurso de tercería, procedimiento por medio del cual un tercero que puede resultar perjudicado en un proceso puede intervenir en él, utilizado frecuentemente en los procesos civiles y comerciales, puede ser aplicado en el Derecho Tributario Administrativo. Sobre este particular las legislaciones no contemplan nada respecto del área administrativa, de donde habría que recurrir a la doctrina, la cual dependerá de la teoría que predomine acerca de cuál es el papel de los administrados, es decir si éstos actúan como partes o como simples colaboradores.

Si entendemos que cualquier decisión administrativa debe ser adoptada luego de un análisis ponderado de la realidad, hay que aceptar como válidas a los fines de estudio y consideración del órgano encargado de tomar una decisión, las sugerencias y opiniones hechas por cualquier interesado. Es así como en algunas leyes de incentivos fiscales, tales como la No.299 del 23 de abril de 1968, de Incentivo y Protección Industrial, se establecen medidas para proteger a los terceros que se sientan perjudicados con una posible exención de impuestos. En este sentido, el artículo 30 de esta ley consagra textualmente que “las personas que tuvieran alguna objeción que oponer a la clasificación solicitada (refiriéndose a la clasificación de exención que la propia ley establece) y con ello el otorgamiento de los beneficios que ésta conlleva, deberán presentar sus objeciones al Departamento Técnico Industrial, por exposición escrita entregada personalmente, remitida por correo certificado o notificada por acto de alguacil, dentro de los 10 días siguientes al de la última publicación”.

La ley No.351, de fecha 6 de agosto de 1964, sobre Casinos de Juegos de Azar, por su parte, establece en su artículo 5 que las solicitudes de licencias de casinos hechas por ante el Secretario de Estado de Finanzas, deberán ser publicadas en un periódico de circulación nacional y que en un plazo de diez días a contar de las mismas (tres publicaciones consecutivas) las personas o entidades que se sientan afectadas con la posible expedición de las licencias, podrán formular los reparos que crean pertinentes.

De acuerdo con las disposiciones anteriores y como principio general, hay que aceptar que cualquier interesado puede dar su opinión ante una posible exención de impuestos que considere le afecte y oponerse a su concesión. El problema podría presentarse cuando la exención se conceda sin que los interesados conozcan del asunto, ya que hay leyes de exenciones fiscales que no requieren publicar las solicitudes u otorgamientos de las exoneraciones. En tales casos procedería que los interesados

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

perjudicados intenten una solicitud de revocación por ante el órgano administrativo superiores o el contencioso, en los casos que procedan.

3. Principios Esenciales del Procedimiento

Existen un conjunto de principios que deben ser observados durante los procedimientos. De estos principios pueden ser citados:

A) Economía y Simplicidad: Los procedimientos Administrativos deben ser lo más económico posible, tanto para la Administración como los contribuyentes. Asimismo, no deben sujetarse a complicaciones, gastos y formalidades innecesarias, tratando de eliminar el requerimiento de actos solemnes, es decir aquellos que son nulos si no se cumple con determinada formalidad. Los procedimientos deben gozar de celeridad, ventilándose con cierta rapidez, a los fines de que no ocasionen pérdidas de tiempo y dinero.

B) Informalismo: Significa que los procedimientos han sido consagrados principalmente para garantía de los administrados, de donde se desprende que no todo acto de los administrados que se aparte de los procedimientos debe ser considerado nulo. Este informalismo no favorece a la Administración, por lo que ésta está obligada a ceñirse a ellos, sin poder apartarse de los procedimientos establecidos, so pena de caer en la arbitrariedad.

C) Inquisitivo: Se admite que la Administración no sólo puede actuar a pedido de los administrados, sino también de oficio, o sea por voluntad propia, buscando la verdad material y la realidad de los hechos. Sin embargo, toda su actividad debe realizarla dentro del ámbito legal de su competencia.

D) Publicidad y Reservas: Los procedimientos no pueden realizarse a escondidas, sino a luz pública, pero sin que se viole el deber de reservas que tiene la Administración para con ciertos actos, datos o declaraciones que suministren los administrados o ella descubra en sus fiscalizaciones.

4. Clasificación de los Procedimientos.

Anteriormente se ha dicho que los procedimientos podrían clasificarse en dispositivos e inquisitivos, explicándose en lo que consistía cada uno de ellos. Sin embargo, ésta no es la única forma de clasificarlos, sino que existen otras que son importantes de señalar. Dentro de las principales clasificaciones de los procedimientos, se citan:

A) De acuerdo al acto que se aplica:

- a) Generales: Son aquellos procedimientos que se aplican de manera general a todos los actos y en todos los casos.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

- b) Especiales: Son procedimientos aplicados para casos especiales, como serían las sanciones, estimaciones de oficios y otros. Estos casos, con sus respectivos procedimientos, son previstos de manera expresa por la ley.

B) De acuerdo al fin perseguido.

- a) constitutivos: Estos procedimientos están dirigidos a la producción de actos administrativos.
- b) Impugnativos: Tienden a discutir un acto que ya ha sido dictado. Los principales son los recursos.

Es preciso señalar que esta clasificación ha sido criticada, bajo el alegato de que el acto impugnativo, al revocar el acto constitutivo, pasa a producir un nuevo acto, por lo que ambos serían constitutivos.

C) De acuerdo a quien lo ejerce:

- a) Unilaterales: Son aquellos procedimientos realizados exclusivamente por la Administración. Así, un ajuste o impugnación de una declaración jurada.
- b) Bilaterales: Son ejercicios por la Administración, pero teniendo como parte a los administrados. Dentro de éstos se pueden mencionar las citaciones a comparecer, los recursos y otros.

D) De acuerdo a la Iniciativa:

- a) Por iniciativa del Administrado: Es el administrado quien inicia el procedimiento o solicita su inicio. Así, una solicitud de exoneración de impuestos.
- b) De Oficio: Es la propia Administración quien inicia el procedimiento, aún sin solicitud previa de los administrados. Un ejemplo de éstos sería un acto de fiscalización o inspección.

II. Etapas del Procedimiento Tributario Administrativo.

El procedimiento es un conjunto de actos que se ejecutan con el fin de lograr un objetivo, un acto final. Debido a este conjunto de actos el procedimiento se compone de tres etapas básicas: La comparecencia, la notificación y la prueba.

Sin embargo, antes de pasar al estudio de estas tres fases del procedimiento, conviene aclarar que existen dos procedimientos distintos: el administrativo, o sea aquel

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

llevado ante los órganos de la Administración, conocido también como fase oficiosa; y, el jurisdiccional, es decir aquel procedimiento llevado a cabo ante órganos del Poder Judicial, sean éstos administrativos o judiciales, y donde se ventila un juicio, en todo el sentido de la palabra.

Respecto de la fase oficiosa del procedimiento tributario, MARTINEZ entiende que “es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación”. Añade que “en el procedimiento oficioso, la autoridad generalmente actúa sin intervención de los particulares. Solamente cuando la ley concede, tienen derecho a que se les oiga antes de que la resolución sea emitida, pero cuando esto sucede, no puede decirse que la autoridad conoce de una controversia, que nace cuando el agraviado recurre la resolución que le perjudica”.

Como puede observarse, de acuerdo con este autor las actuaciones de la Administración Tributaria, aún conociendo de infracciones y determinaciones, no tienen un carácter jurisdiccional de controversia o litigio se lo da el agraviado al recurrir la resolución. GIULIANI, por su parte, considera que algunas fases de la función administrativa tiene un carácter jurisdiccional, como cuando se dicta una resolución de determinación.

1. La Comparecencia.

En Derecho Tributario Administración se entiende por comparecer el acto mediante el cual el administrado interviene por llamado de la Administración o a título propio, como parte interesada, en el inicio de un procedimiento determinado. De este modo, la comparecencia puede hacerse de dos formas: por iniciativa de la Administración (de oficio) o por iniciativa de los administrados.

Conviene señalar que para que un administrado inicie el procedimiento a través de la comparecencia, se requieren las siguientes condiciones:

1. Que el interesado tenga capacidad para actuar por sí mismo o invocando representación o mandato para actuar en nombre de otro.
2. Que el administrado tenga interés en el procedimiento. Parte del principio de que “no hay acción sin interés”. Este interés debe ser legítimo y actual.
3. Que se tenga calidad para actuar; es decir, el título a que interviene el interesado.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En vista de la importancia que reviste el tema hay que analizar la forma en que debe comparecer el administrado, es decir si éste puede hacerlo personalmente, por medio de un apoderado a través de un abogado.

Resulta indiscutible que en los casos de sociedades o asociaciones no se podría acudir a la Administración personalmente, sin por medio de un representante. Sin embargo, se cuestiona sobre quien debe representar a la sociedad o asociación, al igual que si las personas físicas pueden estar representados por mandatarios u otras personas.

En razón de que en una entidad, ya sea comercial o sin fines de lucro, no es frecuente que el representante legal, generalmente el presidente, sea quien tenga más conocimiento acerca de los asuntos fiscales, debe considerarse que la sociedad o asociación puede otorgar poder a una persona, empleada o no de la misma, para que la represente ante la Administración. Igual solución parecería justa para las personas físicas.

A pesar de lo anterior, hay que considerar que en los casos en que el requerimiento de la Administración sea dirigido con la observación de que el administrado comparezca personalmente o a través de su administrador, gerente o presidente en los casos de sociedad o asociaciones, es preciso concluir admitiendo que la comparecencia debe hacerse mediante la persona específicamente solicitada.

En el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano plantea una solución parecida a la anotada, aún cuando hay ciertas diferencias. En efecto, el artículo 99 del referido Anteproyecto establece que “en todas las actuaciones los interesados podrán actuar personalmente o por intermedio de representantes legales o de mandatarios constituidos por documento público o privado”. Añade, asimismo, que “quien invoque una representación deberá justificar la calidad en que actúa en su primera gestión”.

Por su parte, el artículo 100 del Anteproyecto expresa que “los agentes de aduana deberán presentar a la Autoridad Aduanera competente, además de la documentación señalada en el artículo anterior, la licencia que los acredite como tales”.

Consagra el artículo 101, que “la Administración Tributaria aceptará la comparecencia sin que se acompañe o pruebe el título de la representación, pero podrá exigir la ratificación por parte del representado o que se acredite su representación, dentro del plazo que ella disponga, bajo apercibimiento de tener por no practicada la actuación”.

Como norma general, se exige asimismo a los administrados que constituyan domicilio en la jurisdicción de la competencia de la Administración. Del mismo modo, la Administración dará copia sellada de los escritos que depositen los administrados, haciendo constar la fecha de la presentación. Estas situaciones han sido previstas por los artículos 102 y 103 del Anteproyecto de Código.

2. La Notificación.

CAPITANT, en su Vocabulario jurídico, define la notificación como la “comunicación hecha con sujeción a la forma administrativa y por la cual la Administración hace conocer a una persona privada la decisión que concierne a ésta, o especialmente en materia fiscal, la resolución o sentencia que los tribunales administrativos han dictado en la reclamación formulada por esa persona”. La notificación es, pues, un acto por medio del cual la Administración le hace saber algo al administrado.

A) *Teoría del Acto Receptivo*: Existe una teoría que afirma que la notificación es un simple acto de constancia, diferente al acto en sí mismo, por lo que el acto podría surtir sus efectos independientemente de la notificación. Contra este pensamiento ha surgido la teoría del acto receptivo, que considera que la notificación completa el acto y que éste no se perfecciona si no ha habido una notificación.

La teoría del acto receptivo establece, igualmente, que un acto no es eficaz si éste no es recibido por su destinatario. Para sustentar esta teoría sus seguidores estiman que una determinación, por ejemplo, interrumpe la prescripción, no al momento de hacerse la determinación, sino al instante de ser notificada, por lo cual consideran que la notificación es lo que hace que el acto produzca sus efectos.

B) *Aspectos Generales de la Notificación*: No todo acto administrativo para que surta efecto requiere ser notificado, sino únicamente aquellos que afecten los intereses de los administrados, ya sea exigiéndoles el cumplimiento de obligaciones o concluyendo un procedimiento del cual se tenga un interés directo.

Si bien hay que entender que el acto es independiente de la notificación, por lo cual éste subsiste a plenitud sin haberse ésta efectuado, no menos cierto es que la notificación hace surtir los efectos que el acto persigue con su dictamen y que es a partir del momento en que ésta se produce cuando el acto se convierte en eficaz y por consiguiente con capacidad de producir los efectos jurídicos deseados. De este modo, hay que considerar que si la notificación del acto administrativo es una obligación netamente formal que compete a la Administración, es a su vez un elemento completivo de su eficacia.

Debido a la importancia que reviste la notificación del acto en el procedimiento tributario administrativo, las legislaciones concuerdan en que este elemento formal debe estar claramente establecido por la ley, en el sentido de ser un aspecto regulado por ella y no dejado a la libre discreción de la Administración. En tal virtud, se entiende que las distintas formas en que la notificación puede efectuarse deben haber sido tipificadas expresamente por la ley.

En términos generales las legislaciones administrativas más avanzadas exigen como requisitos esenciales de toda notificación los siguientes aspectos: a) Debe hacerse por

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

escrito; b) En la persona o domicilio del interesado; c) El acto de notificación debe contener el texto completo del acto administrativo que se notifica; d) Señalar si el acto tiene carácter definitivo y en caso negativo señalar los recursos y plazos de que dispone el administrado para impugnarlo, si lo considera pertinente.

Teniendo la notificación un carácter estrictamente formal, regulada por la ley, y cuya importancia es capital para la eficacia del acto administrativo y la interposición de recursos impugnatorios, su validez dependerá del cumplimiento de las normas legales establecidas. Por lo tanto, una notificación defectuosa o que no haya sido realizada con sujeción a los requisitos exigidos por la ley, puede adolecer de vicios que acarreen su inexistencia o inmediata nulidad y en consecuencia incapaz de producir sus efectos.

Sin embargo, hay casos excepcionales en los cuales una notificación viciada de irregularidades puede producir los efectos deseados. Estos casos son: a) Cuando el interesado haga saber a la Administración por cualquier medio (carta, recurso, etc.) los defectos de la notificación recibida, caso en el cual se considerará ese momento como la fecha de recibo de la notificación, a los fines de producir efectos jurídicos; y, b) Cuando los defectos de que adolece la notificación son irrelevantes y por ende no causan perjuicios al notificado.

Algunas legislaciones (España) contemplan forma de suplir las notificaciones, permitiendo avisos en periódicos o en publicaciones oficiales, tales como Gacetas, Boletines Judiciales y otros, casos en los cuales se prevé que las mismas deben contener las enunciaciones básicas de una notificación normal.

C) *Requisitos de la Notificación*: La notificación debe reunir condiciones para su validez, dentro de las cuales se citan:

a) *Lugar*: Toda notificación debe practicarse en un lugar determinado. Este lugar debe ser hábil, entendiéndose por ello la persona misma del notificado, su domicilio, sea éste el real o aquel elegido por el propio administrado, su trabajo, su residencia y en ciertos casos, en la propia Administración.

b) *Tiempo*: Es el momento en el cual puede practicarse la notificación. En este sentido, se considera que ésta debe hacerse en tiempo hábil, es decir en día y hora laborable, no feriado, y dentro del plazo señalado por la ley.

En lo que respecta al momento de la notificación, el Ante proyecto del Código Tributario Dominicano ha consagrado algunas normas a seguir. Así, el artículo 104 estipula que “las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella deberán practicarse en días y hora laborales, que sean tales según la ley común, a menos que por la naturaleza de los actos fiscalizados deban realizarse en días y horas no laborales”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Del mismo modo, el artículo 105 del citado Anteproyecto expresa que “si la notificación de una actuación se efectuara en días no laborable, o en días en que la Administración Tributaria no desarrolle actividades por cualquier causa, se entenderá realizada en el primer día laborable siguiente”.

En ese sentido, para que una notificación tenga validez y surta sus efectos, es necesario que ésta se realice en día y hora hábil, dentro de los plazos señalados por la ley.

c) *Forma*: La notificación debe hacerse en la forma que determine la norma legal. Son muchas las formas de notificar los actos o resoluciones, siendo las más importantes de éstas las siguientes:

c.1) *A Persona*: Es aquella que se hace en la misma persona de su destinatario, sin tener en cuenta el lugar donde éste se encuentre. Esta forma de notificación es de las que más garantía ofrece, puesto que implica seguridad de que el notificado recibió el acto. Algunas legislaciones consagran que el acto sea firmado por su destinatario, debiendo hacerse constar la negativa a firmar en caso de que éste se rehusare.

A este respecto, el artículo 107 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano establece que “la notificación personal se practicará por el funcionario que corresponda de la Administración Tributaria y que tenga calidad de ministro de fe, entregando personalmente al notificado copia íntegra de la resolución, acto o documento de que se trate, dejando constancia del día, hora y lugar en que se practicó la notificación”.

Como puede notarse, el citado Anteproyecto no requiere la firma de la persona a la cual se le hace la notificación.

c.2) *A Domicilio*: Como su nombre lo indica, es aquella notificación que se hace en el domicilio del destinatario, ya sea entregándose una copia del acto personalmente al notificado, o con un pariente o servidos incluso, en ciertas ocasiones, con un vecino.

El artículo 114 del Anteproyecto de Código Tributario establece que “para los efectos de cualquiera de las notificaciones señaladas, se considerará también domicilio del notificado, el que se indique en la actuación de que se trate o el que conste en su última declaración del tributo respectivo”.

c.3) *Por telegrama*: La Administración Tributaria puede utilizar los mecanismos del telégrafo para practicar notificaciones sencillas, tales como citaciones a comparecer por ante la Administración, avisos y otros. El artículo 108 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano expresa que “la notificación por telegrama debe contener nombre y domicilio del notificado y debe ser autorizado por el funcionario competente”. Aunque de manera expresa no es una forma autorizada por el Anteproyecto, sería cuestionable la posibilidad de asemejar el telefax o facsímile al telegrama.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

c.4) *Por correspondencia*: Este tipo de notificación se lleva a cabo utilizando el correo postal. La Administración Tributaria entrega el acto de notificación al correo nacional para que éste se encargue de notificar al interesado, ya sea a través del procedimiento normal de entrega de correspondencia, de entrega especial o correo certificado. Debido a la garantía requerida para este tipo de acto lo frecuente es que se utilicen la entrega especial y el correo certificado, aunque es sabido que en un país como el nuestro donde el sistema de correo es deficiente, lo normal es que esa deficiencia arrastre consigo una frágil garantía para esta forma de notificación.

A los fines de tener una mejor idea de este tipo de notificación por correo, se transcribe a continuación el contenido del artículo 109 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano:

“Artículo 109. La notificación por correspondencia postal puede hacerse de dos maneras: por entrega especial y por correspondencia certificada.

a) La notificación por correspondencia postal de entrega especial será hecha por un funcionario de la Administración General de Correos en el domicilio del interesado, dejando el documento o acto a notificar con la persona adulta a quien le fuere entregado. En caso de no encontrar persona alguna o de negativa a la recepción o firma del acto o documento expresado, el funcionario actuante levantará acta consignando esta circunstancia, la cual valdrá notificación.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que la notificación se ha efectuado tres días después de la entrega a Correos de la correspondencia certificada y desde aquella fecha empezarán a correr los plazos que se cuenten desde la notificación.

Debe dejarse constancia de la fecha en que la correspondencia fue entregada a Correos por la Administración Tributaria.

b) La notificación por correspondencia postal certificada se hará mediante el envío a Correos del documento o acto que deba ser notificado, con aviso especial de retorno, que deberá ser firmado por la persona a quien le fuera entregado por el funcionario de Correos y que servirá de prueba de la notificación.

Un aspecto que no ha sido contemplado por el Anteproyecto y que presenta interrogantes interesantes es el relativo al apartado postal, en el sentido de saber si en este lugar se pueden realizar notificaciones.

c.5) *Por Constancia Escrita*: Este tipo de notificaciones se efectúa en el domicilio del administrado, donde el acto se llevado y entregado por un miembro de la Administración Tributaria, haciéndose constar en acta la fecha de la entrega y en ocasiones la firma del interesado.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El artículo 110 del Anteproyecto de Código Tributario establece esta forma de notificación, expresando lo siguiente:

“Artículo 110: La notificación por constancia escrita se hará por el funcionario de la Administración Tributaria que tenga la calidad de ministro de fe, en el domicilio del notificado, entregando en cualquier persona adulta que allí se encuentre el documento o copia íntegra del mismo, que se trata de notificar, debiendo dejar allí dicho documento o copia si no encuentra persona alguna que la reciba.

Párrafo: Se hará constar el día, la hora y lugar en que se haya practicado la notificación y de la persona que recibió el documento o copia, o la circunstancia de no haber encontrado a persona que la recibiese. En este último caso habrá lugar al envío de una carta certificada comunicando el hecho de la notificación. La omisión o extravío de esta carta no invalida la notificación”.

Este tipo de notificación es el caso típico de la notificación a domicilio del interesado, mencionado más arriba, por el cual la Administración Tributaria misma es quien hace entrega del acto de notificación, a través de uno de sus empleados dotado de fe pública.

c.6) *Por Constancia Administrativa*: Siendo una de las formas que más garantía ofrece para la Administración como para el Contribuyente, este tipo de notificación consiste en enviarle una carta o telegrama al administrado informándole que debe acudir a la Administración Tributaria en un plazo determinado, a recibir una notificación.

Transcurrido el plazo señalado sin que el interesado haya pasado por la Administración a notificarse, ésta se reputará realizada, haciéndose constar en el expediente tal situación.

La notificación por constancia administrativa ha sido prevista por el artículo 111 del Anteproyecto de Código Tributario, como una de las formas que tiene la Administración para realizar notificaciones.

c.7) *Notificación por Aviso*: También conocida por notificación por edicto, consiste en hacer publicar en un periódico de circulación nacional o en publicaciones oficiales, como gaceta oficial, boletín judicial y otros, extractos de la notificación al administrado. Este tipo de notificación es generalmente utilizado para casos excepcionales previstos en la ley o cuando se desconozca el domicilio del interesado.

En el derecho común las notificaciones a domicilio desconocido del demandado se realizan por ante el procurador fiscal del último domicilio conocido de la persona a demandar. Entendiendo como ineficiente este tipo de norma, ya que generalmente el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

demandado permanece sin conocer de una notificación por ante el ministerio público, el derecho tributario tiende a separarse en este aspecto del derecho común, contemplando normas que permiten a la Administración Tributaria, en caso de desconocer el domicilio del administrado, publicar edictos en periódicos que suplan la notificación a domicilio.

La notificación por aviso o edicto ha sido contemplada por el artículo 112 del Anteproyecto de Código Tributario, para aquellos casos en que le ordene el “Código u otras normas tributarias, o cuando no sea posible determinar el domicilio de quien ha de notificarse”.

c.8) *Notificación Tácita*: En algunos casos un administrado a quien debe notificársele un acto realiza actuaciones en las cuales manifiesta tener conocimiento de esa notificación, aun sin haberse efectuado la misma o efectuarse de manera irregular o defectuosa. Es el caso por ejemplo, del administrado que se entera de que un acto o resolución en su contra ha sido dictado y sin esperar notificación eleva un recurso impugnando su contenido.

Siendo el objetivo fundamental de la notificación dar a conocer la administrado algo de su interés y manifestando éste situaciones que dan a entender conocimiento del caso, la ley considera que efectuar una notificación en casos como éstos sería realizar trámites burocráticos innecesarios y entiende que estas actuaciones constituyen verdaderas notificaciones tácitas.

No obstante, la Administración Tributaria debe tener mucho cuidado cuando aplique normas de esta naturaleza, ya que hay actuaciones de un contribuyente que podrían dar a entender pleno conocimiento de una situación, cuando en realidad no es así, o casos en los que el conocimiento que sobre el acto tiene el administrado es parcial. Igual confusión podría plantearse cuando en virtud de una notificación defectuosa el administrado manifiesta tener conocimiento pleno de la misma, pero luego se descubre que dicha notificación carecía de otros elementos importantes que ese administrado realmente desconocía, ya que el acto era incompleto. Es esta la razón por la cual la Administración no puede presumir notificación tácita prima facie en ciertos casos, sino proceder a una notificación correcta, que reúna las condiciones legalmente requeridas para su validez

El artículo 113 del Anteproyecto de Código Tributario, que contempla esta forma de notificación, establece que “existe notificación tácita cuando, no habiéndose verificado notificación alguna o ella se hubiere realizado en otra forma que la legal, la persona a quien se ha debido notificarse una actuación, efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento”, agregando que “se entenderá como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión”.

3. La Prueba.

Conocida también como el acto de instrucción por excelencia, la prueba consiste en demostrar la correncia o no de determinados hechos y la existencia del derecho, o como dice CAPITANT en su Vocabulario Jurídico, la “demostración de la existencia de un hecho material o de un acto jurídico, en las forma admitidas por la Ley”.

En el campo jurídico, en el cual se incluye el derecho tributario, no basta con alegar la ocurrencia de un hecho o acto para que se acepte como cierto, sino que es necesario aportar datos e informes que sustenten la realidad de ese hecho. Estos elementos de sustentación se conocen como los medios de prueba.

En muchas ocasiones tanto la Administración Tributaria como los administrados van a argumentar aspectos relacionados con el presupuesto de hecho tipificado por la ley, el hecho generador del impuesto, la base imponible, la alícuota, las exenciones, el pago del tributo y otros muchos asuntos que envuelven este universo jurídico-tributario, debiendo en cada caso apoyar los argumentos invocados sobre bases sólidas que testifiquen la veracidad de los mismos. Sobre este aspecto de la prueba las legislaciones de los distintos países varían de acuerdo al sistema legal implementado, pudiendo regularse de una de estas tres formas:

- 1) La prueba siempre es admitida y en todas las fases del procedimiento, aún antes de dictarse el acto administrativo;
- 2) La prueba sólo es admisible a nivel de recursos administrativos; y,
- 3) La prueba únicamente es permitida en los procesos jurisdiccionales, sean contenciosos o judiciales.

En la República Dominicana, al no haber una legislación que regule el Derecho Tributario en general, no existen normas específicas que reglamenten los medios de instrucción en los procedimientos administrativos, salvo algunas disposiciones insertas en ciertas leyes de impuestos, por lo cual hay que recurrir al derecho común y a los principios generales del derecho. Sin embargo, cabe señalar que en lo referente al Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, éste parece contemplar es sus artículos 115 y 116 la posibilidad de admitir medios de prueba desde la fase oficiosa del procedimiento administrativo.

A) Objeto de la Prueba.

Cuando se habla del objeto de la prueba se hace referencia al problema que se plantea de saber qué debe probarse, es decir cuales circunstancias deben ser sustentadas por un medio de prueba contemplado por la ley.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

La presunción de que toda persona conoce la ley, convertida en un principio general, es aplicada de forma cabal en el Derecho Tributario Administrativo. De este modo, se entiende que el derecho, sea ley, reglamento u otra disposición jurídica, no requiere ser aprobado para aceptar su existencia, salvo en lo que respecta al derecho extranjero, que no goza de presunción de conocimiento y habría que demostrarlo. Sin embargo, a los fines prácticos hay que tener en cuenta que esta presunción de conocimiento del derecho no es exactamente una verdad indiscutible, sino que la gran mayoría de los casos la realidad es el desconocimiento de las normas jurídicas, siendo recomendable en todo proceso invocar las disposiciones legales, si bien no teniendo que probar su existencia, al menos como forma recordatoria de la misma.

Una de las fuentes de menor jerarquía del derecho la constituye el llamado uso o costumbre, que es una regla de derecho creada no en virtud de una disposición expresa del legislador, sino en razón del hábito o tradición del pueblo a través de la ejecución continua y permitida de un hecho. Al igual que resulta con el derecho extranjero, el uso o costumbre no se presume conocido y en consecuencia su existencia debe probarse.

Distinto es el caso de los actos o hechos jurídicos. Se entiende por acto la manifestación de voluntad entre dos o más personas con el fin de producir efectos jurídicos (un contrato de venta, por ejemplo). El hecho, por su parte, es un acontecimiento involuntario del hombre o de la naturaleza que produce efectos de derecho (fallecimiento de una persona, accidente automovilístico, etc.).

Tanto el acto como el hecho deben ser probados. De esta manera, cuando se invoca la existencia de un contrato cualquiera o la ocurrencia de una importación de mercaderías o pérdidas sufridas en un negocio por movimientos telúricos y otros, debe probarse la realidad de los mismos.

a) *Dispensa de Prueba:*

Si bien es principio general que todos los actos o hechos deben ser demostrados, existen las llamadas dispensas, que liberan de la prueba a tales acontecimientos aceptándose la realidad de los mismos sin sustentación probatoria. Estas dispensas serían las siguientes:

a.1) *Los hechos admitidos:* Se considera que un hecho confesado o admitido por una de las partes en el proceso libera a la otra de la carga de probar la ocurrencia del mismo. Es una consecuencia directa del adagio jurídico que reza “a confesión de parte relevo de prueba”.

a.2) *Los hechos notorios:* Existen realidades que están claras a la luz pública, que nadie las pone en dudas. Así sucede, por ejemplo, cuando un incendio destruye una

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

empresa y los medios de comunicación se hacen eco de tal situación. Se considera que son hechos provistos de notoriedad pública, cuya realidad es evidente. Igual sucede en el caso de un terremoto que sacude la ciudad e impide el cumplimiento de un deber formal por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ante hechos de esta naturaleza surge una presunción de veracidad en el conocimiento de las circunstancias, que libera al actuante del compromiso de demostrar el acontecer de un hecho provisto de notoriedad pública.

a.3) *Los hechos imposibles*: De igual forma que se aplica el adagio de que “nadie está obligado a lo imposible”, así se considera que nadie está obligado a probar hechos imposibles. Si un comerciante ha tenido ingresos comprobados por RD\$100,000.00 en el lapso de un año que comprende su ejercicio fiscal, es ilógico e imposible pretender que ese comerciante ha tenido ganancias netas por valor de RD\$200,000.00 durante ese mismo período. En estos casos tanto la ley, como la doctrina, lo libera del compromiso de efectuar una prueba de naturaleza imposible, en caso de que la carga de ésta pese sobre él.

a.4) *Las Presunciones*: Hay hechos que la ley o la lógica aplicada en base a métodos deductivos consideran existentes y válidos prima facie, aún cuando la realidad es otra. Así sucede, por ejemplo, con la presunción de buena fe que regula las actuaciones del hombre.

El artículo 2268 del Código Civil consagra textualmente que “se presume siempre la buena fe y corresponde la prueba a aquel que alega lo contrario”. En este caso, haya o no una persona actuando con buena fe en la celebración de un acto o contrato, por ejemplo, la ley presume de antemano que ésta ha estado presente y exime a la parte de tal prueba, quedando a cargo de quien alega la mala fe el deber de probarla.

En lo que a la prueba se refiere, las presunciones pueden ser de dos tipos distintos: 1) *Juris Tantum*, también conocidas como relativas o simples, que son aquellas que admiten prueba en contrario, como es el caso de la presunción de buena fe que permite a la parte inconforme destruir la presunción demostrando que la mala fe estuvo presente; y, 2) *Juris et de Jure*, llamadas a su vez absolutas o irrefragables, que son aquellas que no admiten prueba en contrario, como es el caso del hijo nacido dentro de un matrimonio que se presume hijo del marido, sin permitir que se alegue o demuestre lo contrario, o el caso de un despido del empleado por parte del patrono no notificado en tiempo hábil a la Secretaría de Estado de Trabajo, que se presume injustificado, no importa lo que se alegue.

CAPITANT, en su obra *Vocabulario Jurídico*, define la presunción como la “consecuencia que la ley o el magistrado (que a los fines impositivos también podría referirse a la Administración Tributaria) extraen de un hecho conocido, para otro desconocido”. Hace la siguiente clasificación de las presunciones:

1) *Absolutas o Juris et de Jure*: Presunción legal que no admite prueba alguna en contrario.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

2) Del hombre o de hecho: Presunción que el juez induce libremente de un hecho para formar su convicción, sin que la ley lo obligue a ello

3) Legal: La establecida en la ley.

4) Simple o Juris Tantum: Presunción legal que puede ser atacada por prueba contraria.

En materia tributaria se aplica la teoría general de las presunciones como mecanismo jurídico para demostrar la ocurrencia de un hecho, igual que ocurre en el hecho común. Sin embargo, la doctrina tributaria incursionando de manera más profunda en el campo del derecho tributario, ha establecido su propia clasificación de las presunciones.

a.4.a) *Completas*: Son aquellas presunciones en las cuales el legislador establece todos los elementos para su aplicación. Un ejemplo de este tipo de presunciones es el contemplado el artículo 11 de la Ley No. 5911, del Impuesto sobre la Renta, que expresa que “se presumirá que las compañías de seguros, radicadas o no en el país, obtienen un beneficio neto mínimo de fuente dominicana equivalente al 10% (diez por ciento) de las primas brutas cobradas por ellas para el seguro de personas, bienes o empresas radicadas en el país”. En estos casos la ley consagra los dos elementos básicos de la presunción: constatado el hecho de primas cobradas, se infiere un beneficio neto mínimo de diez por ciento.

a.4.b) *Delegadas*: En algunos casos la ley no determina por sí misma la presunción, sino que delega en la Administración Tributaria la facultad de presumir ciertos hechos, pero siempre con arreglo a las disposiciones legales. Es el caso previsto en el artículo 5 del Primer Reglamento No. 8895 del 28 de noviembre de 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, que permite a la Dirección General del Impuesto “determinar lo atinente a los promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la renta imponible”. De esta manera, la legislación permite a la Administración crear parámetros o índices para presumir la renta del contribuyente.

a.4.c) *Incompletas*: En este tipo de presunciones la ley establece algunos de los elementos que sirven de base para estimar y deja a la Administración la búsqueda de los otros elementos que la completan. Un ejemplo de estas presunciones se encuentra en el artículo 84 del Primer Reglamento No. 8895, del 25 de noviembre de 1962, antes indicado, al establecer que “la determinación de oficio se hará en forma directa, si la Dirección General, en ejercicio de sus poderes de fiscalización puede llegar al conocimiento cierto de la renta imponible, o por estimación, si los elementos de juicios conocidos, aportados por el contribuyente o recogidos por la Dirección General, solo permiten presumir su existencia y magnitud”. En las presunciones incompletas la ley sólo dice los elementos que pueden servir de base para una presunción o estimación, pero sin establecer sus resultados.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a.4.d) *Específicas o Analíticas*: Son aquellas presunciones que se refieren a aspectos específicos dentro de la tributación. Así, el artículo 43 de la Ley No. 5911 del Impuesto Sobre la Renta establece que “cuando no se determine en forma expresa la existencia del interés, o el tipo de éste, se presumirá el diez por ciento (10%) anual”, refiriéndose exclusivamente a la partida de préstamos y no a todos los ingresos mobiliarios. En estos casos la presunción sólo es válida para aquellos casos expresa y específicamente determinados por la ley y no a la generalidad.

a.4.e) *Globales o Sintéticas*: Este tipo de presunciones se aplica a una generalidad determinada, a un gran grupo de personas, casos u operaciones fiscales. Un ejemplo de estas presunciones se encuentra en el artículo 59 de la Ley No.5911, del Impuesto sobre la Renta, que se aplica a todas las profesiones liberales y a todos sus beneficios, al expresar que “las rentas obtenidas por las personas correspondientes a esta categoría (rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales, artes y oficios y otras profesiones lucrativas) cuyo monto no fuere posible establecer por carecer de comprobantes y otros elementos de juicio, pagarán el impuesto bajo la presunción de que dichas rentas son por lo menos, equivalentes a tres veces la suma anual que pagan por concepto de alquiler del local que ocupen para sus actividades y como casa habitación”.

b) *Prueba No Dispensada.*

En los casos en que no exista una dispensa de prueba como las anteriormente indicadas, el acto o hecho jurídico que se pretende dar por ocurrido debe ser probado, lo mismo que el derecho extranjero y la costumbre. Por lo tanto, solo cuando hay dispensas el actuante se libera de la carga de la prueba.

B) *Carga de la Prueba.*

Este aspecto guarda relación con el planteamiento de determinar sobre quién pesa la carga de la prueba, es decir quién debe probar la ocurrencia o no de los actos y hechos jurídicos que se relacionan con la tributación.

Cuando anteriormente se analizó el objeto de la prueba se concluyó afirmando que el derecho extranjero, la costumbre y los hechos no dispensados tenían que ser probados. Ahora se plantea la interrogante de saber cuál de las partes en el procedimiento (Administración Tributaria o administrado) es quien debe efectuar la demostración de los hechos, ya que en muy pocas ocasiones ésta es impuesta o distribuida por la Ley.

En el derecho común el tema de la prueba es uno de los aspectos más controversiales e interesantes que ha ocupado la atención de los grandes tratadistas, especialmente por su importancia práctica al momento de dirimir los conflictos. Sin embargo, las principales teorías al respecto enfocan la cuestión de la carga de la prueba en base a las siguientes ideas:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a) Debe probar quien alega. Es una extracción del principio “actori incumbit probatio” mediante el cual se considera que el demandante o invocante es a quien le corresponde probar sus alegatos. A este respecto, el artículo 1315 del Código Civil establece que “el que reclama la ejecución de una obligación, debe probarla. Recíprocamente, el que pretende estar libre, debe justificar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación”.

b) La carga de la prueba recae sobre quien afirma la ocurrencia de un hecho, no sobre aquel que la niega. De acuerdo con esta teoría la prueba debe hacerla quien invoca la ocurrencia de un hecho y no aquel que alega su inexistencia.

Sin embargo, el Código Civil contiene algunas disposiciones que obligan al demandante a probar los hechos negativos o no ocurridos. Tal es el caso del artículo 115 que pone a cargo de las partes interesadas en solicitar la ausencia de una persona por ante el tribunal competente, probar que durante un tiempo posterior a la desaparición de esa persona no ha tenido ninguna noticia de su paradero.

c) La carga de la prueba no recae sobre ninguna de las partes en particular, sino que depende del tipo de acto que se esté probando. De este modo, si se trata de un acto constitutivo de derecho, la prueba compete a quien lo invoca; y, por el contrario, si se trata de un acto extintivo de derecho, la carga de la prueba recae sobre quien pretenda estar libre o exento. El artículo 1315 del Código Civil en su primera parte establece que “el que reclama la ejecución de una obligación, debe probarla”, lo cual implica un acto constitutivo de derecho. En su segunda parte dicho artículo enuncia lo siguiente: “el que pretende estar libre, debe justificar el pago o el hecho que ha producido la extinción de la obligación”, lo cual se traduce en un acto extintivo de derecho que debe probarse.

d) El que alega una norma jurídica en su favor, debe probar la ocurrencia de los hechos previstos en esa norma. Aquella persona que pretende ser favorecido por una disposición que establece que el pago del precio de compra lo libera de su compromiso contraído en el contrato de compraventa, no sólo debe probar la existencia de esa norma jurídica, sino también que el pago liberatorio fue efectivamente realizado y que por ende esa norma lo favorece.

No obstante las distintas teorías que concurren en materia de prueba, es importante no olvidar que cualquiera de estas teorías cesa ante la existencia de una presunción que libera a la parte de la obligación de demostrar la ocurrencia de un acto o hecho jurídico.

En materia tributaria el esquema de la carga de la prueba refleja adhesión a la teoría general de la prueba aplicada en derecho común, aunque en ocasiones parece adoptar una posición independiente.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Algunos tratadistas, han pretendido cambiar el concepto de carga de la prueba por el de pretendibilidad de la prueba, alegando que el peso de la prueba en materia tributaria no puede recaer de antemano sobre la Administración o el administrado, sino que depende del hecho y de cuál de las partes es lógico pretender que aporte la prueba. Así, su teoría enfoca el aspecto de la carga de la prueba desde un punto de vista de pretendibilidad o lógica de demostración. En base a esta teoría, si un contribuyente afirma que sus ventas brutas anuales en un ejercicio fiscal determinado fueron RD\$100,000.00, la administración no puede requerirle a ese contribuyente que demuestre que fueron RD\$200,000.00, puesto que tal pretensión no sería lógica. Sin embargo, si ese contribuyente afirma haber pagado sueldos o comisiones por RD\$50,000.00, es lógico pensar que tal afirmación debe ser probada.

Otros autores, por su parte, consideran que no existe carga de la prueba, sino una legalidad objetiva dentro de un procedimiento inquisitivo, que obliga a la Administración a procurar siempre la verdad material, la realidad de los hechos, teniendo al contribuyente como colaborador en la búsqueda de esa verdad y no como parte contraria en un proceso. Entienden los seguidores de esta hipótesis que no es un asunto de dividir la carga de la prueba entre dos partes distintas, sino que habiendo una Administración cuyo deber fundamental es el de cumplir con el mandato de la ley, ésta debe incursionar en la búsqueda de la verdad y probar la realidad de los hechos. Cualquier alegato de la Administración sustentado mediante una prueba, quedando a cargo de ésta toda demostración.

En el anteproyecto de Código Tributario Dominicano no parece haber una definición clara sobre cual de las teorías de la carga de la prueba debe primar, ya que en ocasiones la demostración pesa sobre la administración y en otra sobre los administrados. En este sentido, el artículo 115 estipula que “La Administración Tributaria, cuando lo estime conveniente, por tratarse de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término de prueba no fatal ni perentorio, señalando al efecto su plazo de duración, la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla”.

La Ley No. 5911, del 22 de mayo de 1962, sobre el Impuesto sobre la Renta, establece en su artículo 72 la obligación a cargo de las personas que efectúan declaraciones de “presentar las pruebas de las calidades en que actúen, cuando así lo requiera la Dirección”.

En su artículo 7 la citada Ley 5911 pone a cargo del contribuyente o responsable la carga de probar “el origen de las transferencias de fondos del o al extranjero cuando se considere necesario para la liquidación o fiscalización del impuesto”. Asimismo, en su artículo 23 consagra que “no se admitirá ninguna deducción cuando no existan documentos o comprobantes fehacientes, salvo que por su naturaleza resulta obvia la realización del gasto”, quedando a cargo del administrado la prueba de estos gastos deducibles.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contemplado en la Ley No.2569 del 1950, aparecen presunciones que colocan al interesado en el deber de aportar pruebas que demuestren la realidad. Así, por ejemplo, el párrafo II del artículo 17 establece que se reputa donación el acto de compra por cuenta o a nombre de terceros “sin aparecer prueba de que éstos poseen los medios y han hecho uso de tales medios para realizar la compra hecha por su representante”.

Un aspecto que no puede dejar de mencionarse cuando se hace referencia a la carga de la prueba, es el relativo a las actas levantadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En efecto, en muchos casos la ley pone a cargo de oficiales de la Administración Tributaria la constatación de determinados hechos que inspecciona, los cuales hace anotar en actas. Pero, ¿qué fe merecen estas actas?

En virtud del principio de legalidad que envuelve a la Administración, sus actuaciones disfrutan de una presunción de validez que hace que las actas levantadas por sus funcionarios tengan carácter de fe pública o sea, se reputen verdaderas hasta prueba en contrario. Cuando el pueblo delega en el gobierno el ejercicio del poder le otorga a éste la facultad de ejercerlo conforme a la ley, convirtiendo este poder en autoridad legítimamente constituida. Esta autoridad disfruta entonces de una presunción de legalidad en sus actos. Cuando un funcionario público hace un levantamiento de acta constatando una situación determinada está ejerciendo su autoridad y en consecuencia su actuación se reputa válida y acorde con la ley, al menos en principio.

El artículo 18 de la Ley No.855, de fecha 13 de marzo de 1935, conocida como Ley Orgánica de Rentas Internas, establece que “Los oficiales de Rentas Internas están autorizados para citar e interrogar testigos, tomar juramentos, requerir y certificar declaraciones, requerir la presentación de documentos o levantar actas y ejercer atribuciones policiales en todos los casos en que sea necesario o conveniente en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere esta ley”. En la parte in fine del artículo 21 de la misma ley, se indica que “los procesos verbales e informes adicionales serán firmados por el Oficial de Rentas Internas actuante, así como por el inculcado y los testigos, o se hará constar en ellos que éstos no quieren o no pueden firmar y serán creídos hasta inscripción en falsedad, sin que puedan ser anulados por cualquier omisión u otro vicio que no sea sustancial”.

Igual disposición a la anterior contiene la Ley No.3489 de 1953, para el Régimen de las Aduanas. En efecto, en su artículo 5, párrafo II, modificado por la Ley No.4978 de fecha 20 de agosto de 1958, establece que todo oficial de aduanas está autorizado para “citar e interrogar testigos, tomar juramentos, requerir y certificar declaraciones, requerir la presentación de documentos, levantar actas y ejercer atribuciones policiales...”.

El anteproyecto de Código Tributario consagra en su artículo 87 la facultad de los funcionarios de la Administración Tributaria de realizar inspecciones, fiscalizaciones e

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

investigaciones, gozando de fe pública en sus actuaciones, lo cual implica que las actas levantadas por estos funcionarios tienen presunción de veracidad.

En su artículo 118 el Anteproyecto es más contundente al señalar que “entre dos o más pruebas contradictorias, la Administración Tributaria preferirá la que crea más conforme con la verdad, teniendo en cuenta la presunción de veracidad de los actos de los funcionarios de la propia Administración, que tengan la calidad de ministros de fe, y que no haya sido desvirtuada por prueba contraria; sin perjuicio de los casos en que en virtud de la ley éstos deben ser creídos hasta inscripción en falsedad”.

En su artículo 119 dicho Anteproyecto señala que también hacen fe en contra de los otorgantes o consignatarios, salvo prueba en contrario, los manifiestos, las facturas y los conocimientos de embarques y cualquier otro documento utilizados en Aduana”.

MARTINEZ recoge varias jurisprudencias mexicanas sobre la carga de la prueba, las cuales conviene reproducir:

1. “Cuando el amparo se endereza contra el cobro de impuestos y el quejoso niega estar comprendido en la ley que se invoca para cobrarlos, la carga de la prueba corresponde a la autoridad responsable” (Sem. Jud. De la Fed., Tomo XVIII, Pág. 378).

2. El infractor debe probar la causa de fuerza mayor o el caso fortuito. “Corresponde a la autoridad fiscal la estimación de las pruebas que el causante ofrece ante este tribunal para eximirlo de la obligación de presentar declaraciones con motivo del robo de sus libros de contabilidad”. (Revista, Tomo X, pág. 1193).

3. “El causante que impugna el cálculo que hubiere hecho del impuesto, incumbe probar que no es exacto”. (Revista, números 25 a 26, pág. 102).

4. Pago por error. “Si se demuestra que un causante hizo un pago que no estaba obligado a hacer, cabe suponer la existencia de error y toca a la autoridad fiscal probar que el pago se hizo por causa o a título de liberalidad”. (Revista, números 37 a 48, pág. 52).

5. “La circunstancia de que el actor no rinda prueba en juicio no siempre es suficiente para la existencia de la presunción de validez del acto, ya que la misma está siempre condicionada al hecho de que la autoridad administrativa haya practicado ciertas diligencias que razonablemente induzcan a pensar en la existencia de la situación de hecho de la cual la resolución administrativa es una consecuencia, y que, además, dicha presunción no destruye el principio de derecho que impone la carga de la prueba a quien afirma y no a quien niega”. (Revista, números 25 a 36, pág. 48).

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

C) Momento de la prueba.

El tema hace referencia a la etapa del procedimiento donde la prueba de un hecho o acto jurídico es admisible.

Se ha expresado con anterioridad que las legislaciones sobre la prueba son variadas, ya que en algunos regímenes ésta se permite en todo estado de causa, en tanto otros la permiten únicamente en los recursos administrativos o jurisdiccionales. A este respecto habría que agregar que en ocasiones la ley permite medios de prueba sólo en ciertas fases del procedimiento, generalmente acompañando el primer escrito del interesado.

En vista de que en la República Dominicana no existe una legislación clara y específica que abarque el amplio mundo del derecho administrativo ni del derecho tributario, sino leyes dispersas que regulan determinadas situaciones impositivas, no aparece un criterio real que brinde con exactitud el mecanismo de prueba establecido.

Sin embargo, tomando en consideración las leyes vigentes de impuestos, en nuestro país la Administración Tributaria, salvo escasas excepciones contenidas de manera expresa en la ley, efectúa internamente procedimientos sin intervención de los interesados, lo que ofrece a éstos pocas posibilidades de aportar la verdad material, y sólo en vías de recursos es que los administrados empiezan realmente a intervenir en los procesos.

El artículo 92 de la Ley No.5911 de 1962, del Impuesto sobre la Renta, que establece el recurso de reconsideración por ante la Dirección General, consagra que la solicitud de reconsideración “deberá contener alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente su solicitud”. Igual es el caso establecido en el artículo 93 de dicha Ley para el recurso jerárquico ante el Secretario de Finanzas, que expresa que los interesados en elevar este recurso deberán agregar a su escrito “los documentos y argumentos que creyere útiles a la prueba o defensa de sus pretensiones”. Estas mismas disposiciones son válidas en materia del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y el régimen de las Aduanas.

En materia de Impuesto de Sucesiones y Donaciones de la ley que lo rige no contiene disposiciones referentes al anexo de documentos o pruebas conjuntamente con la interposición de los recursos, aunque hay que presumir que la prueba es siempre admisible.

No obstante lo indicado y en vista del escaso plazo concedido para elevar el recurso, generalmente de caducidad, es común que se interponga primero el recurso y se solicite a su vez un tiempo prudente para aportar los elementos de prueba que avalen el mismo.

En lo que al Anteproyecto de Código Tributario se refiere, éste establece en su artículo 115 que la Administración Tributaria “cuando lo estime conveniente, por tratarse de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término de prueba no

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

fatal ni perentorio, señalando al efecto su plazo de duración, la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla”. De la lectura de este texto podría deducirse que la prueba se admite en el transcurso del procedimiento sólo cuando la Administración lo estime conveniente y no a requerimiento del interesado, que tendría que aportarla en el proceso incoado en las vías de recursos, de conformidad con los artículos 123, 248, 260 y 264 del citado Anteproyecto.

MARTINEZ señala tres jurisprudencias mexicanas sobre el momento de la prueba, las cuales conviene transcribir:

1. Las pruebas deben rendirse antes de la determinación del crédito fiscal, es decir en la fase oficiosa del procedimiento (incluye los recursos administrativos) y no el contencioso (pleno de 24 de agosto de 1938. Revista Jurisprudenciales, pág.166).

2. Prueba en la fase oficiosa. La facultad que tienen los causantes para rendirlas es un derecho concreto que encuentra su fuente en el acto de la autoridad que exige la rendición de la prueba o en el precepto legal que lo reconozca. (Revisión Fiscal 202/52).

3. Prueba Pericial. No procede en la fase oficiosa, porque requiere la designación de peritos por las partes, que no existe en ella, pues la interpretación de la autoridad es unilateral, y su decisión se basa en el dictamen de los peritos oficiales. (Revisión Fiscal 36/54).

D) Medios de Prueba.

No puede afirmarse que existe una legislación uniforme respecto a los medios de prueba que pueden emplearse en los procedimientos tributarios, ya que mientras en algunos países se admiten todos los medios normalmente aceptados en el derecho común, otros establecen limitaciones respecto de algunos medios cuya sustentación es dudosa o problemática en el derecho tributario. Por otro lado, hay sistemas legislativos que admitiendo cualquier medio de prueba para soportar una hipótesis, consagran limitaciones de formas y respecto de ciertos documentos que estando sujetos al pago de impuestos éstos no han sido saldados.

Los principales medios de prueba utilizados en los procedimientos ordinarios son la confesión, el testimonio, los documentos y el reconocimiento. Sin embargo, en vista de la complejidad que presentan tanto la confesión como la prueba testimonial, éstos no constituyen los medios de prueba por excelencia en materia impositiva, contrario a la prueba documental (facturas, contratos, conocimiento de embarque, cheques, etc.) y al reconocimiento (inspección, experticios, análisis, peritaje, etc.) que son los medios generalmente aceptados y que disfrutan de mayor credibilidad en el procedimiento tributario.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En razón de la precariedad legislativa dominicana respecto de la materia impositiva, en las distintas leyes que regulan los impuestos sólo se hace referencia a la prueba como elemento básico en la sustentación de un argumento, acto o hecho jurídico, pero en ninguna de ellas se mencionan los medios de prueba que pueden utilizarse en la demostración de ese alegato, por lo cual habría que deducir que en principio cualquier medio aceptado en el derecho común es válido a los fines impositivos.

Es en el Anteproyecto de Código Tributario donde aparece por primera vez un intento, aún no logrado, para regular la situación de los medios de prueba que pueden emplearse en esta materia. En efecto, en su artículo 116 se consagra textualmente 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”. En su único párrafo se agrega que “ningún documento sujeto a impuesto que no éste provisto del sello correspondiente será aceptada como medio de prueba a favor de la persona a cuyo cargo estuvo el pago del impuesto”.

No obstante lo expresado, de algunas disposiciones del derecho positivo dominicano no podrían extraerse ciertas deducciones que hagan entender que en los procedimientos tributarios sólo pueden ser admisibles como medios de prueba los documentos y el reconocimiento. Así ocurre, por ejemplo, cuando el artículo 23 de la Ley 5911, del Impuesto sobre la Renta, establece que “no se admitirá ninguna deducción cuando no existan documentos o comprobantes fehacientes” o en el contenido de los artículos 92 y 93 de esa Ley que establecen que los interesados en elevar un recurso de reconsideración o jerárquico deben acompañar a su solicitud los documentos en que apoyan sus alegatos.

E) Valoración de la Prueba.

El tema guarda relación con la forma en que la Administración Tributaria aprecia o valora los distintos elementos o medios de prueba que componen un expediente, a los fines de adoptar una decisión.

En derecho común existe lo que se conoce como la prueba tasada, que es aquella cuyo valor es fijado directamente por la ley; y, la íntima convicción o sana crítica, que consiste en el análisis pormenorizado de los hechos y circunstancias que rodean el caso hasta elaborar una apreciación personal por parte del juez, que lo lleva a valorar los medios de prueba en la forma que él lo estime pertinente y sin esquema de apreciación preestablecido.

Lo normal y aconsejable es que en materia tributaria no existan pruebas tasadas, sino que las decisiones de adopten conforme a la realidad de los hechos, en un esfuerzo mancomunado entre contribuyente y Administración en la búsqueda de la verdad material. Sin embargo, es corriente que la ley fije premisas respecto de la valoración de ciertos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

hechos que gozan de presunción de veracidad y de documentos investidos con fe pública, aunque en el fondo la íntima convicción sea lo importante para juzgar o decidir.

En las distintas leyes que conforman el régimen impositivo dominicano no se hace referencia a la apreciación de la prueba por parte de la Administración, lo que implica que no existen pruebas tasadas, sino que impera la íntima convicción del encargado de apreciarla y decidir sobre ella.

En el Anteproyecto de Código Tributario, por su parte, los artículos 117 y 118 contienen disposiciones que enmarcan la valoración de la prueba dentro del ámbito de la sana crítica o íntima convicción. En efecto, mientras en el artículo 117 se expresa que “la Administración Tributaria rechazará aquellas pruebas que considere improcedentes...”, en el artículo 118 el Código consagra que “entre dos o mas pruebas contradictorias, la Administración Tributaria preferirá la que crea más conforme con la verdad”.

En todos los casos, sin embargo, hay que tener en cuenta que la ley atribuye más valor a ciertas actuaciones de funcionarios de la Administración que a simple declaraciones o documentos pocos fehacientes, como es el caso de las actas que éstos levantan, las cuales gozan de fe pública, en cuyo caso tendrían que ser destruidas o desvirtuadas por prueba en contrario o inscripción en falsedad del funcionario actuante.

Finalmente, hay que observar que la valoración de las pruebas mediante el método de la íntima convicción, podría aumentar en ocasiones el fenómeno de la duda en la mente de quien debe tomar una decisión, ya que existen casos en los cuales el juez o administrador no tiene suficientes elementos de juicio que le aseguren que la decisión a adoptar es la correcta o conforme con la verdad.

En materia de derecho penal existe la máxima “indubio pro reo” que consagra que en caso de dudas ésta beneficia al inculpado, puesto que se considera que es preferible dejar libre a un culpable que condenar a un inocente. Pero, se aplica esto en materia tributaria? En caso afirmativo, a quien debe favorecer: al fisco o al contribuyente?

Con respecto a este tema de la duda en materia impositiva las legislaciones han optado por el silencio, siendo un asunto que se resuelve en el campo de la Administración Tributaria y dependiendo de la política establecida por cada administración.

Sobre la valoración de las pruebas, MARTINEZ señala dos jurisprudencias mexicanas, las cuales se transcriben:

1. “El procedimiento en la fase oficiosa no está sujeto a las normas de un juicio, pues no existe controversia entre partes situada en el plano de igualdad y sometidas a la decisión de un superior, por lo que la autoridad puede estimar las pruebas sin apego a las formalidades impuestas en los Códigos Procesales”. (Revisión Fiscal 23/50).

2. “Ni por la ley ni por la doctrina, se pueden valorar las pruebas son apreciarlas”. (Sem. Jud. de la Fed., Tomo L, pág. 1966).

CAPITULO XIII

La Coacción Administrativa y Otros Medios Para Forzar el Cumplimiento de los Deberes Formales

En el capítulo referente a la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria se expresó que la coacción administrativa no debía confundirse con una sanción, debido fundamentalmente a las características propias que poseen cada uno de estos fenómenos, que las hacen distintas ante sí. En efecto se dijo que dos diferencias esenciales eran que primero en la coacción administrativa generalmente existía una previa intimación al interesado para que regularice una situación determinada y que, segundo, que la coacción subsiste sólo por el tiempo del incumplimiento, lo cual no ocurría con la sanción tributaria, que no necesitaba de previo conocimiento o aviso y que se mantenía no obstante el administrado regularizara su situación.

La coacción administrativa es, entonces, distinta a la sanción y su finalidad es forzar al administrado a que cumpla con sus deberes y obligaciones. Los principales métodos para que la Administración Tributaria pueda ejercer la coacción administrativa son el apremio, la retención de mercancías, el cierre de locales comerciales y otros.

En vista de la importancia que reviste el hecho de dotar a la Administración Tributaria de los mecanismos legales que le permitan cumplir con su cometido, la ley pone a su servicio medios para forzar la obtención de un resultado o evitar la perpetración de hechos antijurídicos.

Pero además de la coacción administrativa, la ley otorga a la Administración Tributaria otros métodos que la faculta a presionar a los administrados para que éstos cumplan con sus deberes formales y con su obligación de pago del tributo, e incluso para actuar en nombre de éstos cuando se nieguen a cumplir sus compromisos. Es así como la Administración puede inscribir de oficio en el registro de contribuyentes a aquellos administrados que voluntariamente no lo haya hecho o proceder a construir una declaración jurada mediante estimaciones de oficio en aquellos casos en que el contribuyente no haya declarado de forma espontánea.

En este sentido, cabría reiterar que la ley faculta a la Administración a suplir la deficiencia en el ejercicio de los deberes formales por parte de los contribuyentes, forzando así su cumplimiento, independientemente y sin perjuicio de las sanciones que puedan

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

corresponder al infractor, ya que la ejecución de una coacción administrativa no limita la aplicación de las sanciones contempladas en la ley.

Como medio de forzar el cumplimiento de la obligación tributaria, la ley pone a cargo de la Administración la facultad de determinar de oficio la obligación del administrado, ya sea modificando la valoración de las mercancías en aduanas, estimando las rentas gravadas en el Impuesto sobre la Renta o presumiendo niveles de ventas en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). Cuando la Administración ejerce esta facultad de determinación de oficio está forzando el cumplimiento del deber de declarar correctamente por parte del contribuyente y en consecuencia de su obligación de pago.

Lo normal es que cuando el contribuyente no declara la Administración Tributaria efectúe una estimación de su obligación de manera definitiva y que sólo la modifique en la medida en que se descubran errores o se pueda utilizar un método más eficaz para llegar a la verdad de los hechos. Sin embargo, en algunos casos la ley permite que la Administración Tributaria aplique una determinación de oficio provisional basada no en estimaciones sobre los hechos, sino en datos o declaraciones presentadas por el administrado en períodos anteriores.

El artículo 141 del Anteproyecto de Código Tributario establece la determinación provisional al consagrar que “en los casos de sujetos pasivos que no presenten declaraciones por uno o mas períodos tributarios y la Administración Tributaria conozca, por declaraciones o estimación de oficio, la cuantía en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los requerirá para que dentro de un término de 15 días presenten las declaraciones e ingresen los tributos correspondientes”. En un segundo párrafo agrega que “si dentro de dicho término los sujetos pasivos no regularizan su situación la Administración Tributaria, sin otro trámite, podrá determinar provisionalmente el tributo y requerir compulsivamente el pago a cuenta del tributo que en definitiva corresponda abandonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos anteriores, cuanto sean los períodos por los cuales se dejaron de presentar declaraciones”.

Esta determinación provisional de oficio que se realiza en base a períodos anteriores puede ser modificada en cualquier momento por la Administración en los casos en que estime pertinentes, sobretudo cuando se obtengan mejores conocimientos sobre la realidad de los hechos, ya que se considera que en ningún momento la Administración Tributaria pierde su derecho a practicar estimaciones de oficio, aún en aquellos casos en que se ha realizado con anterioridad una determinación provisional.

Pero, siguiendo con la coacción administrativa, resulta conveniente para este estudio señalar dos jurisprudencias mexicanas sobre el tema, ambas citadas por MARTINEZ en su obra Derecho Fiscal Mexicano:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

1. “Es menester comprobar que las medidas coercitivas ejercidas por las autoridades demandadas constituyen un derecho y al respecto debe decidirse que es el establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformando por Decreto de 30 de agosto de 1937, cuyo último párrafo está consagrando a favor del Fisco el derecho de retención oponible no solamente al que remite las mercancías, sino también al que pretende tener derecho a ellas para retirarlas del dominio del Fisco. El derecho de retención es un medio de tutela de un crédito nacido con ocasión de la cosa, es una excepción dilatoria real por cuanto puede hacerse valer contra cualquiera que pida la restitución de la cosa. La eficacia del derecho de retención se explica porque el crédito por él asegurado ha nacido con motivo de la cosa y se encuentra obligado a pagar dicho crédito, cualquiera que tenga derecho a pretender la entrega de la cosa. Es una forma de coacción que se ejerce sobre la voluntad del que pretende derecho de propiedad sobre la cosa...” (Pleno de 31 de octubre de 1942. Revista de Tesis Jurisprudenciales del Tribunal, pág. 313).

2. “Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque la ley reprime la violencia antijurídica y no la coacción fundada en la ley; puede usarse lícitamente la presión para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligación o para la satisfacción de cualquier interés legítimo y aun cuando en tales circunstancias pudiere encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, esto no produce su nulidad, que no se funda exclusivamente en la alteración de la voluntad, sino en que el hecho sea ilícito”. (Pleno de 24 de septiembre de 1947. Revista de Tesis Jurisprudenciales, pág. 473).

Estas medidas de apremio surgen de la presunción de legitimidad de las actuaciones de la Administración y son frecuentemente utilizadas para presionar al contribuyente a pagar el tributo debido.

Capítulo XIV Repetición o Reembolso del Pago Indebido

En el campo tributario hay ocasiones en las cuales el contribuyente paga al fisco sumas de dinero por deudas inexistentes, por error, por exceso en la cantidad realmente debida, por adelantos o avances de pago o por otras razones, que motivan que la Administración reciba dinero de parte de los administrados sin ser acreedora verdadera de estos pagos o recibiendo cantidades superiores a las que ordena la ley.

Así sucede, por ejemplo, cuando por un error de cálculos en la declaración jurada el contribuyente paga más dinero de lo debido; o cuando se valora equivocadamente una mercancía y/o se le aplican tasas impositivas superiores; o cuando se pagan anticipos que al final de cuentas resultan superiores a los que realmente tenían que pagarse; o se paga el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

impuesto por adelantado para ejercer un recurso y luego se otorga razón al contribuyente que ha pagado y en fin, en una gran variedad de casos que se presentan comúnmente en esta materia. En estas circunstancias existe un contribuyente que ha pagado lo que no debe y una Administración Tributaria que ha visto aumentar sus recaudaciones recibiendo indebidamente un dinero que no le pertenece y que resulta justo devolver a su verdadero dueño.

En términos generales podría afirmarse que los casos en los cuales el fisco recibe sumas de dinero sin existir una deuda real y definitiva por parte del sujeto pasivo de la obligación, pueden circunscribirse en uno de los planteamientos siguiente:

1) *Pago por error*: Engloba aquellos casos en los cuales hay error en la cuantía o el monto de lo debido; inexistencia de deuda tributaria; y, error respecto del impuesto pagado, es decir cuando el contribuyente paga el ITBIS sin deberlo, queriendo pagar a cambio su Impuesto sobre la Renta, por ejemplo.

2) *Pago debido que pasa a ser indebido*: Es el caso específico de los anticipos en el Impuesto sobre la Renta, en los cuales se efectúan pagos a cuenta basados en beneficios de años anteriores y luego resulta que en el ejercicio fiscal en que éstos se pagan el contribuyente no tiene beneficios y por ende no se encuentra obligado al pago del tributo. Igual situación se plantea cuando se deroga de manera retroactiva un impuesto, que ha sido pagado por un sujeto pasivo y luego resulta que con la derogación del tributo ese pago carece de causa. En estos casos el contribuyente realiza un pago que en un momento determinado es real, y por lo tanto debido, y luego pasa a ser un pago indebido.

3) *Pago para recurrir*: En muchas legislaciones, incluyendo a República Dominicana con la Ley No. 1494 de 1947, que crea la jurisdicción contenciosa, se exige que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, antes de ejercer la vía de ciertos recursos contemplados en su favor por la ley, haga efectivo el pago de los impuestos que le requiere la Administración Tributaria, so pena de que la elevación del recurso se declare inadmisibles. Es la aplicación legislativa de la máxima de “solve et repete”, que obliga al interesado a pagar antes de litigar, y que en nuestro país se aplica a nivel del contencioso administrativo. En estos casos es posible que cuando el contribuyente pague al fisco las sumas requeridas, el tribunal contencioso declare la inexistencia o disminución de la deuda pagada por adelantado, habiéndose efectuado al fisco un pago indebido.

Aunque los autores no se han puesto de acuerdo respecto de la naturaleza jurídica de la devolución de lo recibido de forma indebida por la Administración Tributaria, ya que unos alegan su naturaleza tributaria y otros entienden que el fenómeno pertenece a la teoría general de las obligaciones de derecho común, que enmarca el pago indebido y el enriquecimiento injusto o sin causa, lo cierto es que las legislaciones tributarias modernas tienden a establecer disposiciones que regulen estas situaciones.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En el derecho común, y también en el derecho tributario, existe lo que se conoce como la acción en repetición o reembolso, por medio de la cual una persona que ha pagado de forma indebida y sin existir justa causa, puede demandar la devolución de la suma pagada a otra persona, demostrando el enriquecimiento del demandado a costa de su enriquecimiento. Es así como en materia tributaria se le reconoce al sujeto pasivo la facultad de poseer ejercer una acción en repetición contra la Administración Tributaria que ha recibido un pago indebido, a los fines de que devuelva el dinero ingresado sin justa causa.

En el campo estrictamente tributario el fenómeno jurídico de la acción en repetición o reembolso del pago indebido, corresponde, a grandes rasgos, los siguientes aspectos:

1. *Calidad del solicitante*: Como es sabido, el pago del tributo puede ser realizado tanto por el contribuyente (responsable de su propia deuda) como por el administrado responsable (persona obligada al pago de una deuda ajena) lo que hace cuestionable el hecho de saber cuál de los sujetos pasivos realmente tiene derecho al ejercicio de la acción.

En los llamados impuestos al consumo o indirectos, por ejemplo, sucede que la persona que en definitivas soporta la carga del tributo no es la misma que sirviendo de intermediaria recibe el importe y lo paga al fisco, ya que por efecto del fenómeno de traslación una persona que resulta responsable del pago del impuesto cobra éste al consumidor mediante un incremento del precio del producto. Así ocurre con los impuestos a la importación de mercaderías, ITBIS, cigarrillos, alcoholes, bebida gaseosas y otros.

En vista del fenómeno de traslación y otros en los cuales la figura del responsable del tributo reviste capital importancia, como es el caso de la relación obrero-patrono en que la ley inviste al empleador como agente de retención, y el caso de padres-menores, en que el padre es responsable del pago por las deudas de sus hijos menores de edad, surge la interrogante de determinar quien realmente tiene el derecho de ejercer la acción contra el fisco, es decir si la persona que va al fisco a realizar el pago o aquél sujeto que es en el fondo el que verdaderamente soporta la carga del impuesto y para el tributo a través de un intermediario que el responsable de la deuda, creyendo su deber recaudar una suma mayor, así lo ha hecho, y al acudir al fisco y pagar esa suma, luego entiende que sólo debió pagar la mitad de lo recaudado y realmente pagado. Es decir que habiendo obtenido del consumidor RD\$100.00, cuando en realidad sólo debió retener RD\$50.00 son debidos y RD\$50.00 indebidos y por ende posible de la acción en repetición para que se devuelva lo pagado en exceso. Cabe aquí la siguiente pregunta: ¿corresponde la acción en devolución al responsable que paga al fisco o al consumidor u obrero que soportó la carga de que el vendedor o patrono pagara en exceso?

Lo cierto es que no podría darse una respuesta concluyente y general, ya que las legislaciones de los distintos países presentan grandes diferencias respecto de la acción en repetición y la persona que puede ejercerla, presentándose las siguientes opciones:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a) La ley no dispone sobre el tema, por lo cual habría que recurrir al derecho común.

b) Sólo puede accionar aquél que efectuó el pago al fisco, sin importar la figura del que soporta la carga. Esta teoría no toma en cuenta el requisito del enriquecimiento injusto o sin justa causa que tendría el actuante, condición indispensable en la teoría general de la acción en repetición del pago indebido.

c) Sólo puede ejercer la acción en repetición aquél que, llámese responsable o contribuyente, soportó la carga del impuesto mediante una disminución de su patrimonio. Esta teoría es la más utilizada en las legislaciones modernas, no sólo por ser más justa sino también porque acorde con los principios generales del derecho.

2. *Lugar donde se ejerce*: se ejerce En el derecho común resulta obvio que las acciones judiciales, entre las cuales se encuentra la acción en repetición o reembolso del pago indebido, deben ser ejercidas por ante los tribunales ordinarios competentes señalados por la ley, que es donde se dirimen los conflictos entre particulares.

Debido a la especialidad de la materia tributaria, que en gran medida se aparta del derecho común para formar una rama distinta dentro del campo jurídico, habría que determinar si esta acción en repetición debe ejercida por ante los órganos judiciales o si por el contrario la propia Administración Tributaria es competente para tales fines.

En virtud del carácter de imperio de la ley es claro que ésta puede atribuir jurisdicción de competencia al órgano administrativo o judicial que considere procedente. Sin embargo, las principales opciones técnicas que se plantean en este terreno son las siguientes:

a) El interesado debe acudir ante la justicia ordinaria para ejercer su acción en repetición en contra de la Administración;

b) El actuante debe dirigirse primero a la Administración Tributaria y si allí no encuentra respuesta satisfactoria ir a los tribunales judiciales;

c) El accionante puede elegir ejercer su demanda por ante la Administración Tributaria o por los canales judiciales;

d) El interesado debe dirigirse exclusivamente a la Administración Tributaria y si allí no encuentra respuesta satisfactoria a su solicitud, puede acudir ante los tribunales administrativos y contenciosos;

3. *Intereses*: Algunas legislaciones establecen que cuando el accionante en repetición tenga razón en su solicitud de reembolso, la Administración no sólo estaría obligada al

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

reembolso del pago indebido, sino también al pago de los intereses devengados por la suma pagada, cuando menos a partir del momento en que el interesado efectuó su solicitud de reembolso.

En el derecho común, principalmente en disposiciones del Código Civil, se establece que el demandante, en caso de triunfar en su demanda, tiene derecho a recibir la suma requerida más los intereses causados a partir de la fecha de la demanda. Normas de este tipo son frecuentes en las legislaciones tributarias modernas.

4. *Formas de Devolución:* En tanto algunas legislaciones establecen el mecanismo del crédito fiscal, es decir la posibilidad de que el contribuyente aplique el pago en exceso o indebido a futuras deudas impositivas de igual o distinta naturaleza a la que origina el crédito, otras se limitan a consagrar la simple devolución de la suma recibida sin causa. Sin embargo, hay también que considerar que ciertas legislaciones prohíben expresamente la devolución al interesado de las cantidades pagadas de forma indebida.

Pero el tema de la devolución pura y simple del pago indebido no es tan sencillo como aparenta, puesto que su resultado dependerá de la eficiencia de la legislación establecida y de los mecanismos burocráticos para llevarla a la práctica. En efecto, cuando se consagra el método de la simple devolución hay que definir el órgano que tendría competencia para efectuarla, que podrá ser la misma Administración Tributaria ante la cual se ha pagado indebidamente o un organismo distinto dentro de la estructura gubernamental. La elección correcta es importante, ya que en ocasiones el método establecido puede revestir un grado de rigidez tal que cree burocracias innecesarias y pérdidas de tiempo para el contribuyente, como en aquellos casos en que el expediente tiene que pasar por varias manos tales como la Administración Tributaria, el Secretario de Estado de Finanzas, el Director General de Presupuesto y el Tesorero Nacional, quien materializa finalmente la devolución.

Por otra parte y en cuanto al crédito fiscal se refiere, hay legislaciones que exigen que el crédito originado en el pago indebido de un tributo deba ser aplicado exclusivamente para un tributo de igual naturaleza que aquel que ocasionó el crédito. Esto es, que si el pago indebido fue realizado en la importación de mercancías, sólo a futuras importaciones gravadas es que puede aplicarse dicho crédito y no para compensar deudas del Impuesto sobre la Renta, alcoholes, casinos u otros. Contrario a esta teoría, otras legislaciones ven a la Administración Tributaria como un organismo único encargado de velar por el cumplimiento de todas las leyes impositivas y entienden que el crédito fiscal ocasionado por un tributo puede ser utilizado para el pago de cualquier deuda tributaria, no importa su naturaleza.

En la República Dominicana, debido principalmente a la carencia de un Código Tributario que unifique el sistema jurídico-impositivo, no existe un procedimiento específico establecido que reglamente el campo de la acción en repetición o reembolso del

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

pago indebido hecho a la Administración Tributaria por el sujeto pasivo de la obligación, sino que aparecen ciertas disposiciones consagradas en términos generales por algunas leyes tributarias, las cuales sirven de base para el estudio y aplicación del fenómeno de reembolso o crédito fiscal.

En este sentido, en materia del Impuesto Sobre la Renta el artículo 95 de la Ley No. 5911 de 1962, expresa que “cuando por los pagos hechos de conformidad con las disposiciones de esta ley quedare un balance a favor del contribuyente, o si un contribuyente hubiere pagado impuesto indebidamente, la Dirección establecerá el crédito correspondiente. Este crédito se imputará a la categoría que corresponde y podrá compensar deudas futuras dentro de dicha categoría. Si el contribuyente reclama el reembolso, la Dirección procederá a la tramitación del mismo”. De igual modo el artículo 119 del Primer Reglamento No.8895 de 1962 para la aplicación del Impuesto sobre la Renta establece que “cuando a los fines de cálculos de la renta neta global, el resultado fuere una pérdida, el impuesto que se hubiese retenido será reembolsado o acreditado en cuenta a solicitud del contribuyente”. Sobre este aspecto el artículo 128 del Primer Reglamento No. 8895, citado, dispone que cuando resulten excesivas las retenciones hechas a personas o empresas a quienes se les haya acreditado o girado al exterior, éstas podrán solicitar el reembolso correspondiente.

Es así como en el Impuesto sobre la Renta la ley reconoce al interesado un crédito fiscal por el pago indebido, pero que únicamente podrá aplicar a deudas futuras dentro de la misma categoría en que se originó el crédito, lo cual carece de fundamento lógico. Es decir, que si una persona física tributa este impuesto en tres de las cinco categorías en que la ley divide a los contribuyentes y sus rentas, y el pago en exceso o por error tuvo origen en la segunda categoría, por ejemplo, esa persona tiene necesariamente que aplicar ese crédito a futuras deudas contraídas dentro de la segunda categoría. No obstante, es preciso señalar que la ley otorga al contribuyente un derecho de opción respecto de aplicar el crédito fiscal o solicitar el reembolso pura y simplemente.

La solicitud de crédito fiscal en esta materia, se efectúa por ante la Dirección General del Impuesto sobre la Renta. Si se trata de una solicitud de reembolso, ésta tramita el asunto por ante la Secretaría de Estado de Finanzas, quien a su vez autoriza a la Dirección General de Presupuesto a emitir la orden de pago que lleva a cabo el Tesorero Nacional.

En vista de que la ley No. 5911 de 1962 ni sus Reglamentos establecen disposiciones respecto del sujeto pasivo que tiene derecho a efectuar la solicitud de reembolso, es decir si el responsable o el contribuyente, ya que esta ley utiliza el concepto “contribuyente” en términos generales que se pueden referir tanto a uno como a otro, parecería que esta acción sólo puede ejercerla aquél que efectuó el pago del impuesto ante la Administración Tributaria, independientemente de si fue o no quien en realidad soportó la carga económica del tributo.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En lo que respecta a los impuestos de importación, regulados por la Ley No.3489 de 1953, para el Régimen de las Aduanas, y otras disposiciones, podría decirse que en principio no se prevé el mecanismo del crédito fiscal como forma de reintegro del pago indebido, sino únicamente el método de reembolso, lo cual presenta numerosas dificultades que en ocasiones conllevan al importador al abandono de un crédito. En efecto, el artículo 119 de esta Ley No. 3489 consagra textualmente que “también se reembolsarán dentro de un plazo que no excederá de dos años a contar de la fecha en que se efectuó su pago definitivo, los derechos e impuestos que hayan sido cobrados de más, por error de aforo, de cálculo, o de cualquier otra naturaleza, que sea debidamente comprobado”.

Sin embargo, si bien es cierto que la Dirección General de Aduanas aplica en la actualidad únicamente el método de reembolso del pago indebido y no el crédito fiscal, para lo cual parte de una interpretación estricta y tal vez errónea del concepto de “reembolso”, no menos cierto es que este concepto de “reembolso” señalado en la Ley No. 3489 pudiera no estar aplicándose en su sentido correcto. En efecto, desde el punto de vista semántico el concepto “reembolso” abarca no solamente el desembolso en efectivo de un crédito, sino también la compensación de una deuda con un crédito, que es también una forma de pago. Es en este sentido que mediante el empleo de una interpretación amplia y quizás mas acorde con el régimen jurídico-tributario establecido, debiera entenderse que en materia de Aduanas el crédito fiscal existe para compensar futuras importaciones de mercancías gravada, aún cuando por razones administrativas no se aplique.

Otras legislaciones, por su parte, estipulan de manera incomprensible que el pago indebido no podrá ser recuperado por el sujeto pasivo ni siquiera en aquellos casos en que intente una acción en repetición o solicitud de reembolso. Es el caso específico de la Ley 213 de 1984, sobre Patentes Comerciales e Industriales, que en su artículo 39 establece que “En ningún caso se permitirá solicitudes de reembolso por concepto del impuesto consagrado en la presente ley”. Sin embargo, esta norma podría ser también interpretativa y entenderse que la misma no se refiere a pagos en exceso o por error, sino sólo a aquellos casos en que se pague una patente comercial para ejercer un negocio o actividad gravada y luego se descontinúe, ya que el impuesto se paga por adelantado, conforme a la ley.

Por su parte, el Anteproyecto de Código Tributario ha previsto el problema del pago indebido y la acción de repetición en procura de su reembolso, consagrando disposiciones en sus artículos 144 a 151. En él se establece que procede la acción en repetición por ante la Administración Tributaria cuando haya habido pago “indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias”, pudiendo dar lugar a devolución, crédito o deducción en contra de un tributo. Esta acción en repetición no procede en los casos en que el sujeto pasivo ha pagado de conformidad con una determinación de oficio practicada por Administración Tributaria o respecto del pago sobre obligaciones prescritas.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

De acuerdo con el Anteproyecto de Código la acción en repetición puede ser ejercida por los “contribuyentes, responsables o terceros que hubieren realizado el pago”, y no por aquel sujeto que en definitiva soportó la carga económica del impuesto. Sin embargo, el responsable o agente de retención que paga por otro es personalmente responsable frente al contribuyente “por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso”, según lo consigna el Párrafo del artículo 33 de este Anteproyecto de Código.

Un aspecto que hay que señalar es que si bien los artículos 53, 144 y 150 del Anteproyecto permiten compensar el crédito fiscal originado en un pago indebido o en exceso con una deuda tributaria, requiere como condición indispensable no sólo que “tanto la deuda como el crédito sean firmes, líquidos y exigibles”, sino también que “provengan de un mismo tributo”, es decir de impuestos de igual naturaleza.

Tal y como se ha hecho en otros capítulos, conviene señalar algunas jurisprudencias sobre el tema, basadas en resoluciones de las Cortes Mexicanas, mencionadas por MARTINEZ:

1. “Dividendos, Acción de devolución de lo pagado de más por ese Concepto. Del hecho de que la sociedad mercantil haya estado obligada a retener y enterar, a nombre de los socios, el citado impuesto, no se deriva que estos sean los únicos capacitados para exigir lo que fue pagado de más, pues precisamente para fundar el derecho de la sociedad al respecto, basta considerar, en contrario que la obligación de los accionistas quedó satisfecha y el excedente del pago fue realizado por ella, por lo cual existe a favor de la misma sociedad, el saldo correspondiente”. (Amparo 4682/53).

2. “Error en el pago. Si se demuestra que un causante hizo un pago que no estaba obligado a hacer, cabe suponer la existencia de un error y toca a la autoridad fiscal probar que el pago se hizo por causa o a título de liberalidad”. (Revista, números 37 a 48, pág. 52).

3. “Impuestos Pagados por Error. Devolución de. La acción de la devolución que autorizan los artículos 44, primera parte, y 61 del Código Fiscal se refiere a pagos que se hubieran hecho por error, que debe estar sujeto a los mismos principios que norman el pago indebido en derecho común... El ejercicio de esta (acción en devolución) no presupone el agotamiento de los recursos ordinarios establecidos por las leyes fiscales aplicables, dada la esencia de los pagos hechos por error y que como todo vicio del consentimiento invalida el hecho mismo del pago”. (Sem. Jud. de la fed., tomo CXXVII, pág. 616).

4. “Aduanas. Importación. Impuesto Pagado Bajo protesta. Si bien cuando se trata de la devolución de impuesto pagado de más erróneamente, es indudable que quien tiene derecho a resolver sobre la devolución es la autoridad señalada por las leyes especiales del caso, cuando se trata de la devolución de una suma de dinero pagada “bajo protesta” ante la autoridad aduanal, es a ésta a quien corresponde conocer de su devolución, ya que aquel pago, aunque así se llame, no es propiamente un pago, sino una garantía otorgada ante la propia autoridad... y es indudable que siendo una garantía, quien debe conocer de su

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

cancelación es la misma que conoció de su otorgamiento”. (Revista, número 109 a 120, pág. 109).

5. “La prescripción se interrumpe por la instancia de los particulares sobre devolución de impuestos pagados”. (Revista, números 20 a 24, pág. 3021).

6. “El ejercicio de medidas coercitivas empleadas por la autoridad para obtener el pago no pueden significar violencia que se traduzca en error. Fallo: El problema jurídico tiene importancia, porque si se admite que las medidas coercitivas tienen el carácter de violencia y en consecuencia destruyen el valor del pago aparentemente voluntario, se pondrían en el mismo plano casi todas las prestaciones que el Fisco exige de los contribuyentes, para cuyo pago siempre es necesario prevenir una sanción legal y un procedimiento de coacción activa o pasiva porque sería demasiado optimismo creer que los causantes cumplen sus obligaciones fiscales de manera espontánea y fácil”, (Pleno de 18 de febrero de 1947. Revista de Tesis Jurisprudenciales, pág. 446).

Capítulo XV Los Recursos Tributarios

1. Aspectos Generales.

El tema de los recursos tributarios presenta especial importancia para la materia del Derecho Tributario Administrativo, si se considera que a través de ellos la ley pone a disposición de los sujetos pasivos del impuesto un medio para la defensa y garantía de sus derechos y a su vez constituye un mecanismo organizacional y jurídico para controlar la buena aplicación de la norma legal.

CAPITANT, en su ya célebre Vocabulario Jurídico, define los recursos como “el hecho de deferir a una autoridad administrativa o judicial, un acto administrativo o decisión judicial, para obtener su modificación, revocación o interpretación”. Añade que el recurso administrativo es aquel “planteado ante una autoridad de la Administración activa”, mientras que el contencioso es “planteado ante un tribunal”.

Es pues, a través de los recursos, que una persona que se siente afectada por una decisión de la Administración Tributaria, puede solicitar ante un órgano competente su anulación, modificación o revocación y hasta la interpretación de un contrato, norma o acto administrativo, de acuerdo con el régimen jurídico establecido.

En el Derecho Tributario, al igual que en el Derecho Administrativo, los recursos puestos a disposición de los particulares pueden ser de dos naturalezas distintas: a) Administrativos, que son aquellos elevados ante la sede de la propia Administración

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Tributaria que dicta el acto (recurso de reconsideración) y sus órganos jerárquicos superiores (recurso jerárquico); y b) Jurisdiccionales, que serían aquellos recursos que se conocen ante un órgano jurisdiccional especializado en asuntos administrativos, aunque con características propias de un tribunal, llamado tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En principio podría afirmarse que los recursos son medios legales que pueden hacer valer los sujetos pasivos en la defensa de sus derechos o intereses y como tales solo la ley puede establecerlos. Sin embargo, no debe olvidarse que la estructura organizacional del Estado dentro de un esquema jerárquico centralizado permite a los órganos superiores controlar, supervisar y dirigir las actividades de órganos de menor jerarquía bajo su dependencia, lo cual le permite al jerarca anular, revocar o modificar los actos dictados por sus inferiores o ejercer la facultad de avocación, aún sin una ley especial que lo autorice, ya que tales potestades se desprenden del orden jurídico general, estructurado en base a leyes generales, y de la conformación estructural del esquema centralizado.

2. Los Recursos Tributarios.

A) Recursos Administrativos:

GAVINO FRAGA, gran tratadista del Derecho Administrativo, define el recurso administrativo como un “medio legal de que dispone un particular afectado en sus derechos o intereses por un acto dictado por la autoridad administrativa, a fin de que lo revoque, anule o reforme en caso de entenderlo ilegal o inoportuno”

El establecimiento de los recursos administrativos encuentra su mayor fundamento en el hecho de permitir a la Administración Tributaria revisar su propia decisión antes de que el caso salga de su competencia y se interne en el campo jurisdiccional, pasando del ámbito del Poder Ejecutivo, jefe del gobierno o administración, al área del Poder Judicial.

Es así como algunas leyes crean el llamado recurso de reconsideración, que permite que el mismo órgano administrativo que dictó un acto estudie de nuevo el caso recurrido, a los fines de revisar su decisión, con poderes de confirmarlos, modificarlos o revocarlo. En vista de que muchos países entienden como una pérdida de tiempo volver a analizar un caso estudiado, optan por no permitir este tipo de recurso o simplemente limitarlo a ciertas materias impositivas o a casos específicos dentro de un mismo tributo.

Un segundo tipo de recurso administrativo lo constituye el llamado recurso jerárquico, por medio del cual una persona que se siente afectada por un acto administrativo, recurre por ante el órgano superior en la escala jerárquica, con la finalidad de que éste modifique, anule o revoque el acto dictado por un inferior. Aunque en estos casos se trata de un órgano distinto de aquel que emitió el acto, en términos de organización se entiende que el superior jerárquico apoderado pertenece al ámbito de la Administración Tributaria, en ocasiones como jefe supremo de ésta, y que en tal virtud mediante el recurso

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

jerárquico de la Administración vuelve a revisar la decisión adoptada mediante una nueva reconsideración del caso.

a) *Características Esenciales:* Por tratarse de recursos que se ventilan ante la propia Administración Tributaria, los recursos administrativos presentan la peculiaridad de un procedimiento que se desenvuelve dentro de un esquema bipolar, es decir únicamente entre administración y administrado, en el cual la Administración se ve forzada a participar como órgano encargado de velar por el fiel cumplimiento de la ley y no como una parte dentro de un proceso. Por otra parte, el fallo que pueda emitir la Administración Tributaria en la decisión de un recurso administrativo reúne características de resolución y no de sentencia, de lo cual se desprende la imposibilidad de que estas resoluciones disfruten del fenómeno de autoridad de cosa juzgada.

b) *Procedimiento:* Los recursos administrativos deben elevarse dentro de los plazos concedidos por la ley, que generalmente tienden a ser muy cortos. Lo normal es que el procedimiento se inicie con una instancia dirigida al órgano competente de la Administración Tributaria, solicitando una revisión del acto administrativo que el interesado alega afecta en sus derechos o intereses, anexando los documentos que hará valer en apoyo de sus pretensiones. En este tipo de recursos el ministerio de abogado no es requerido y el procedimiento es generalmente escrito. El caso es conocido por miembros de la Administración Tributaria especialistas en materia de tributos, principalmente compuesto por abogados y auxiliados por contadores.

Al recibir una solicitud de reconsideración, la Administración Tributaria efectúa un reexamen del expediente y un análisis pormenorizado de los argumentos expuestos por el interesado, así como de los documentos y comprobantes que adjunta al recurso en apoyo de sus alegatos. Este reexamen debe realizarse en la forma señalada por la ley, pudiendo la Administración ordenar las medidas de instrucción que entienda conveniente para la mejor solución del caso, tales como auditorías, inspección de lugares y mercancías, solicitud de información y otras. Cuando la Administración Tributaria forma su convicción respecto al caso, falla el recurso mediante una resolución de reconsideración, que es posteriormente notificada al recurrente para los fines de lugar.

B) *Los Recursos jurisdiccionales.*

Se entiende por recursos jurisdiccionales aquel medio legal puesto por la ley a disposición de los particulares que se sienten afectados en sus derechos o intereses, por un acto, resolución o sentencia emitida por un órgano administrativo o judicial, de acudir por ante una autoridad judicial competente, con la finalidad de que el mismo se anule, modifique, revoque o interprete.

A diferencia de lo que acontece en los recursos administrativos, en los cuales el interesado eleva su solicitud ante la sede administrativa, en los recursos jurisdiccionales se

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

trata de un verdadero juicio llevado a cabo en un tribunal, que podrá ser judicial o administrativo, dependiendo de la materia que esté facultado para conocer.

En materia judicial los tribunales jurisdiccionales se componen de Juzgados de Primera Instancia y Cortes de Apelación, que conocen de materias penales, civiles, comerciales y laborales. Existe también un Tribunal de Tierras y un Tribunal Superior de Tierras, encargados de conocer los asuntos sobre esta materia, y un Tribunal Electoral que conoce de las cuestiones estrictamente electorales.

En vista de la especialidad de la materia, la mayoría de las legislaciones del mundo han instituido un tribunal especial con características jurisdiccionales, pero encargado de conocer aspectos administrativos. La idea es configurar un tribunal independiente de la Administración, que tenga calidad y capacidad para conocer de los recursos elevados por los particulares en contra de un acto o resolución administrativa que los afecte y a la vez que sirva de control de la legalidad administrativa. Es el llamado Tribunal Contencioso Jurisdiccional o Contencioso Administrativo.

En tanto en materia judicial los asuntos son llevados por ante los tribunales judiciales ordinarios, en materia administrativa los casos se conocen en la jurisdicción del contencioso administrativo. Es así como las apelaciones en contra de decisiones de órganos judiciales se elevan por ante Cortes de Apelación y contra las decisiones de órganos administrativos éstas son llevadas por ante el tribunal de lo contencioso.

Sin embargo, las legislaciones establecen también un órgano jurisdiccional con máxima autoridad en el campo jurídico, llamado Suprema Corte de Justicia. A éste se le confía el conocimiento del Recurso de Casación, el cual consiste en un medio legal puesto por la ley a disposición de las partes litigantes en un proceso, para que aquellas que considere que la ley ha sido violada en el conocimiento del caso por otro tribunal, solicite la anulación de la sentencia. En este recurso de casación la Suprema Corte de Justicia no juzga ni decide sobre los hechos o circunstancias que envuelven el caso, sino que su papel se limita a velar porque a esos hechos que ya han sido constatados se les aplique correctamente la norma jurídica establecida. Es por esta razón que se afirma que en el recurso de casación no se juzga sobre los hechos, sino sobre el derecho.

A través de este recurso de casación no sólo se conoce de los fallos o sentencias dictadas por los tribunales del orden judicial, sino también de las sentencias emitidas por los tribunales del contencioso-administrativo, ya que la institución de este recurso persigue dos objetivos fundamentales, que son la correcta aplicación e interpretación de la ley y la uniformidad de criterio en las decisiones de los distintos órganos jurisdiccionales.

De acuerdo con lo anterior cabe sintetizar que en materia administrativa existe un órgano jurisdiccional encargado de conocer del recurso contencioso-administrativo, que juzga sobre los hechos y el derecho, y un órgano jurisdiccional que conoce del recurso de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

casación sobre las sentencias de este tribunal contencioso, donde sólo se juzga el derecho, llamado Suprema Corte de Justicia.

a) *El Recurso Contencioso-Administrativo.*

a.1) *Características Esenciales.* A diferencia de lo que ocurre en los recursos administrativo en los cuales el procedimiento se desenvuelve dentro de un esquema bipolar, en el recurso contencioso-administrativo hay que hablar de un esquema triangular que relacione tres antes distintos: a) Administración Tributaria; b) Administrado; y, c) Juez decidor. En este procedimiento el papel de la Administración Tributaria deja de figurar como “juez” encargada de conocer de una solicitud de revisión de su decisión, para constituirse en parte del proceso. Por otro lado el fallo que emita el tribunal contencioso para dirimir el conflicto entre la Administración Tributaria y el administrado tendrá carácter de cosa juzgada, ya que se tratará de una sentencia y no de una resolución.

a.2) *Estructura del Tribunal Contencioso:* Normalmente ubicado fuera del ámbito de la Administración Tributaria y engrosando el Poder Judicial, debido esencialmente a sus funciones de órgano decidor de un juicio en el que puede formar parte la Administración, el Tribunal Contencioso-Administrativo tiende a ser un órgano pluripersonal, en el cual coexisten varios jueces, un representante del ministerio público, llamado Procurador General Administrativo, y un grupo de asesores abogados y contadores que auxilian al Tribunal en la toma de decisiones.

Los jueces y demás miembros del Tribunal Contencioso son nombrados de la misma forma que los integrantes de los tribunales judiciales y mantienen una independencia total respecto de las partes en el litigio, lo cual se materializa a través de las mismas características de inamovilidad e incompatibilidad de funciones y ejercicio profesional que tiene los demás tribunales.

a.3) *Competencia del Tribunal Contencioso:* En vista de la amplitud que conforma el campo del Derecho Administrativo y la Administración Pública en general, es frecuente que al Tribunal Contencioso-Administrativo se le atribuya una competencia general para conocer de los recursos contra casi todos los aspectos del orden administrativo y no exclusivamente para conocer de aquellos que se refieran a la materia tributaria. No obstante, es común que por un exceso de concentración de los asuntos recurridos este Tribunal se divida en varias cámaras o salas para que cada una de ellas conozca sólo de algunas materias de las que conforman el campo administrativo. Es de esta manera que una cámara podrá encargarse de conocer de los contratos administrativos, otra de los aspectos tributarios y así sucesivamente, pero todas las cámaras formando parte de un mismo tribunal contencioso.

Ciertas legislaciones, sin embargo, han preferido crear más de un tribunal de lo contencioso-administrativo, atribuyendo especial y única competencia a uno de ellos para

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

conocer con exclusividad de las litis que se presentan en virtud de las leyes impositivas, llamado el Contencioso Tributario.

Por otra parte es importante señalar que las legislaciones varían respecto de los asuntos que de una misma materia son susceptibles de ser recurridos por ante el tribunal contencioso administrativo, ya que es muy frecuente observar limitaciones y prohibiciones para el ejercicio del recurso. En ese sentido, es notorio ver como algunas leyes enuncian de manera específica y limitante los casos en los cuales el ejercicio del recurso es factible y en cambio ver otras que permiten el recurso en la generalidad de los casos y sólo establecen algunas excepciones de inadmisibilidad. Es así, por ejemplo, que una parte de los distintos regímenes jurídico-tributario prohíbe el recurso contencioso contra los actos discrecionales, los llamados actos del gobierno, las respuestas a las consultas impositivas y otras. Es esta también la razón por la cual reviste importancia capital conocer la legislación que crea y reglamenta el contencioso-administrativo, con miras a determinar su verdadera competencia *ratione materiae*.

a.4) *Requisitos Para elevar el Recurso*: poder elevar el recurso contencioso-administrativo de manera regular y así evitar que el mismo sea declarado inadmisibile, requiere muchas veces del previo y estricto cumplimiento de requisitos esenciales contemplados en la ley, mejor conocidos como condiciones de admisibilidad, y que son las siguientes:

a.4.a) *Agotamiento de los recursos administrativos*: este requisito consiste en que el interesado que se siente afectado en sus derechos e intereses por una decisión administrativa que le perjudica, antes de recurrir al tribunal de lo contencioso, debe acudir primero a los órganos administrativos de la Administración Tributaria y agotar allí todos los recursos que le faculta la ley a ejercer y sólo después de utilizar estas vías es que el administrado aún insatisfecho con la decisión, puede elevar su recurso contencioso.

El fundamento de este requisito previo se basa en permitir a la Administración Tributaria revisar sus propias decisiones antes de que el expediente pase de la esfera administrativa al ámbito jurisdiccional.

Sin embargo, hay que puntualizar que algunas legislaciones otorgan al interesado un derecho de optar entre ejercer los recursos administrativos, sólo elevar uno de ellos o pasar directamente al campo de la jurisdicción contenciosa.

a.4.b) *Pago Previo*: Uno de los aspectos más controversiales entre los estudiosos de la figura del recurso contencioso lo constituye sin lugar a dudas el famoso principio del *solve et repete*, consistente en que el interesado en elevar un recurso de esta naturaleza debe primero haber satisfecho el pago provisional de la deuda que se discute, so pena de que el recurso sea declarado inadmisibile.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

La teoría que define este instituto jurídico, nacido en época de los romanos, argumenta en su favor que en virtud del principio de la legalidad administrativa los actos salidos de la Administración Tributaria gozan de una presunción de legitimidad que los dota de eficacia inmediata y que por lo tanto se consideran válidos hasta prueba en contraria. Asimismo, entienden, que no se debe privar al Estado de los ingresos económicos necesarios para su manutención, mediante el uso de tácticas dilatorias por parte del contribuyente recurrente, por lo cual es preferible que éste realice un pago provisional de la deuda discutida, la cual le sería devuelta si triunfa en sus pretensiones.

Los que entienden injusta la medida del solve et repete, por su parte argumentan en su contra que el previo pago de la deuda discutida por una de las partes litigiosa que acuden a un tribunal independientemente que debe juzgar con incapacidad el caso, constituye en sí misma una medida inconstitucional que prejuzga el fondo del asunto, aún antes de apoderarse el tribunal. Esta teoría ha triunfado en algunos países y ha llevado a que ciertas legislaciones establezcan fórmulas intermedias que permitan salvaguardar los derechos de defensa del recurrente y los ingresos fiscales del Estado.

Lo cierto es que la figura del solve et repete ha ido decayendo y vemos como en la mayoría de los países donde se instaló este régimen hoy ha sido derogado por disposiciones, principalmente jurisprudenciales, que ven en este fenómeno un atentado contra los derechos individuales y de defensa de los ciudadanos. BISCARETTI afirma en su Derecho Constitucional “que el Tribunal Constitucional últimamente ha interpretado, en sentido muy lato, el principio de igualdad, sosteniendo la ilegitimidad constitucional de la fianza para gastos judiciales como del principio de solve et repete en materia tributaria (sentencia de 31 de mayo de 1961, número 21), dada la injustificada discriminación entre ciudadanos acomodados y ciudadanos sin bienes que de ello se desprendería en orden de la posibilidad de recurrir en juicio para la defensa de los propios derechos o intereses”.

GIULIANI, Por su parte, expresa que “la atenuación del principio en numerosos casos, indudablemente justificada por razones de equidad y para evitar excesos dogmáticos, pone de manifiesto que no estamos frente a conceptos firmes e indiscutibles. La Corte de Casación italiana estableció la inaplicabilidad del pago previo, cuando prima facie o *ictu oculi* aparezca improcedente la pretensión estatal, lo cual ha sido apreciado como un “plausible invento” para mitigar el rigor de la ley, aunque carente de justificación de derecho; e igualmente, nuestra Corte Suprema (de Argentina) también prescindió de esa exigencia en los “casos anómalos”,

Continúa afirmando este autor que “en Italia el problema quedó superado a raíz de la sentencia No.21, dictada el 31 de marzo de 1961, por la Corte Constitucional, declarando que la exigencia del solve et repete establecida en la ley No. 2248, del 20 de marzo de 1865, es contraria a los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución, y por lo tanto ilegítima”, y termina dando su apreciación personal sobre este fenómeno calificándolo de “un medio justamente condenado como inicuo e instrumento de tortura y llamado a desaparecer”.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a.4.c) *Plazo*: El recurso contencioso-administrativo debe ser elevado dentro del plazo establecido en la ley, bajo pena de inadmisibilidad. Este plazo es generalmente muy corto conllevando a que muchas veces el interesado eleve su recurso haciendo reservas de someter escritos ampliatorios. El punto de partida del plazo del recurso es un aspecto que la legislación debe expresar claramente, a los fines de que éste no caduque en perjuicio del administrado. En este sentido, es normal que después de conocerse un recurso jerárquico el expediente se notifique al interesado y a la Administración Tributaria que emitió el fallo recurrido, para que ésta efectúe una nueva liquidación de los impuestos adeudados y posteriormente la notifique al contribuyente. En estos casos el punto de partida del plazo para recurrir por ante lo contencioso no debe ser el momento en que se le notificó al interesado el resultado del recurso jerárquico por él incoado, sino el día en que éste recibe la notificación de la nueva liquidación de impuesto practicada por la Administración Tributaria, que es donde se le dice qué suma debe pagar para cumplir con la cláusula del solve et repete y elevar su recurso contencioso. Esto último ha sido contemplado en algunas legislaciones y en la República Dominicana la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en el sentido, según Fallo anotado en el B.J. 718, pág. 2071, de septiembre de 1970 (Publicado por MACHADO).

a.4.d) *Declaración de lesividad*: Cuando se estudió el tema de la revocación del acto administrativo por motivos de oportunidad o ilegalidad, se dijo entonces que algunas legislaciones consagraban la obligatoriedad para la Administración que quisiera revocar su propio acto cuando haya creado derechos a los administrados, de primero declararlo lesivo y luego recurrir por ante el contencioso para que previa citación y audiencia de los interesados y si este tribunal lo consideraba pertinente, revocase el acto administrativo. Pues bien, las legislaciones que contemplan este fenómeno de la lesividad y que permiten a la Administración recurrir contra sus propias decisiones, exigen que como paso previo al recurso contencioso, la Administración declare lesivo dicho acto.

a.5) *Calidad para recurrir*: El tema hace referencia a determinar las personas que pueden elevar un recurso contencioso administrativo. GARCIA MULLIN, en su obra “Derecho Tributario Administrativo”, expresa al hablar de la legitimación procesal sustantiva, que los sistemas contenciosos pueden clasificarse de la siguiente manera:

a.5.a) *Contencioso por lesión de derecho*: Afirma GARCIA MULLIN que “en él se encuentran legitimados solamente aquellos que reclaman por la lesión de un derecho subjetivo propio” y que algunas legislaciones agregan que debe tratarse de un “derecho administrativo”. Es decir, de acuerdo con esta hipótesis para poder accionar una reclamación por ante el tribunal contencioso, es requisito esencial que el interesado sufra un perjuicio en sus derechos y que tal perjuicio pueda ser invocado por ante la Administración.

a.5.b) *Contencioso por lesión de interés*: Expresa GARCIA MULLIN que “el ámbito de los legitimados para accionar experimenta una aplicación sustancial cuando se admite la

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

acción por parte de quien, sin poder invocar un derecho, de todos modos es portador de un interés, que se ve afectado por el acto”. Añade que es frecuente que en los casos donde se permite accionar por lesión de interés, las legislaciones exijan que el mismo sea “directo, personal y legítimo”, esto es que se trate de un interés estricto sobre el asunto suscitado, que atañe al administrado actuante y que ese derecho vulnerado se encuentre protegido por la ley.

a.5.c) *La acción popular*: Esta Teoría plantea, según GARCIA MULLIN, que “cualquier administrado o particular tiene un interés genérico en el acatamiento del orden jurídico por parte de la Administración y en consecuencia le reconocen aptitud para excitar el proceso tributario, para impugnar actos (generalmente actos de regla) que, si bien no afectan su derecho ni lesionan su interés directo, son contrarios a la norma jurídica superior”. Conforme a esta hipótesis lo más importante es mantener en sus casillas al orden jurídico establecido, de donde se le permite a cualquier persona accionar por ante el contencioso-administrativo para denunciar la violación de este orden y procurar su reparación. Es estos casos, el interesado tendría un interés indirecto en el ejercicio de la acción.

a.5.d) *La acción de terceros*: El tema se relaciona con el recurso de tercería que en derecho común permite a terceras personas incursionar en un litigio al que en principio es ajeno, pero que su resultado podría afectar. CAPITANT lo define como el “recurso extraordinario planteado por una persona contra un fallo dictado en juicio al cual no ha sido citada ni en el que ha estado representada, y que causa perjuicio a sus intereses”. El asunto es de singular importancia debido a que en muchos casos decisiones poco analizadas y sustentadas conceden grandes beneficios a particulares en perjuicios de terceros, principalmente en el campo de la exención de impuestos concedidos a ciertas personas o entidades, en contra de aquellos que dedicándose a la misma actividad deben pagar los tributos correspondientes, manifestándose una competencia desleal que obliga al no exento a vender u ofertar más caro su producto.

En casos como éstos se permite a los terceros perjudicados accionar por ante el contencioso a los fines de regularizar una situación anómala que lesiona sus intereses. Las leyes modernas en materia tributaria contienen disposiciones expresas sobre el recurso de tercería, aunque en muchas ocasiones hay que recurrir al derecho común, especialmente al procedimiento civil, en procura de normas suplementarias que llenen las lagunas en esta materia.

a.5.e) *La acción de Asociaciones*: Es cuestionable la posibilidad de que asociaciones, sindicatos y otras entidades gremiales puedan recurrir por ante el tribunal contencioso, representando sus miembros en materia tributaria. El problema presenta mayor importancia cuando es permitida la acción popular, analizada más arriba. Parecería improcedente la acción cuando se trata de un asunto estrictamente personal de uno cualquiera de sus miembros, aunque reviste cierta posibilidad en aquellos casos en que se recurre en contra

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

de actos generales o de regla, en los cuales se afecta la colectividad. La solución, no obstante, dependerá de la legislación de cada país.

a.5.f) *La acción de lesividad*: Anteriormente fue estudiado el recurso de lesividad que permite a la Administración recurrir contra sus propios actos por ante el contencioso cuando éstos han creado derechos a los particulares, declarándolos previamente lesivos al orden jurídico. Es obvio, pues, que en estos casos la Administración puede ejercer la acción.

a.6) *Procedimiento ante el Tribunal Contencioso*: Cuando se enunciaron las características esenciales del recurso contencioso se dijo entonces que el procedimiento se desenvolvía dentro de un esquema triangular que relacionaba a la administración, el administrado y el juez o decidor y donde administración y administrado actuaban como partes contrarias en el proceso.

Cabe ahora preguntarse si el Tribunal Contencioso se encuentra regido por un procedimiento inquisitivo, donde la búsqueda de la verdad material es uno de sus elementos básicos, o si por el contrario se trata de un procedimiento dispositivo, por medio del cual el juez limita a su actuación a los aportes hechos al proceso por las partes litigantes, sin poder ir más allá y conformándose con la verdad objetiva.

Debido a la importancia que revisten los impuestos dentro de una economía liberal y al estado de derecho que en éstas reina, las legislaciones modernas se acercan cada vez más a plasmar la hipótesis de que la Administración Tributaria tiene el objetivo fundamental de cumplir con el mandato legal encomendado, en la forma y bajo las condiciones que la propia ley establece, teniendo un órgano superior que controla sus actividades y garantiza la estabilidad y funcionabilidad del orden jurídico establecido. Este órgano superior es el Tribunal Contencioso Administrativo, integrado al poder judicial e independiente de la Administración Pública. Es en razón de esta concepción de órgano vigilante que se considera que el tribunal contencioso debe ser libre en la búsqueda de la verdad material, escudriñar los hechos y ordenar las medidas que entienda convenientes para saber la realidad de las cosas, sin necesidad de limitarse a los argumentos, informes, o pruebas sometidas por las partes en litigios.

Pero a pesar del carácter inquisitivo que se entiende debe rodear el proceso en el tribunal contencioso, hay ciertas circunstancias que limitan su alcance y lo distinguen de otros procedimientos inquisitivos por excelencia, como es el caso del derecho penal, por ejemplo, en el cual el daño a la sociedad conlleva la iniciativa del ministerio publico en el proceso, procurando juzgar al inculpado, y del juez de que se conozca la verdad, quiera o no el prevenido o las partes.

En el proceso contencioso, sin embargo, el carácter inquisitivo se limita cuando la apertura del procedimiento sólo compete al administrado que se siente afectado por la

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

decisión administrativa, quien a su vez puede desistir de su recurso en cualquier fase del proceso y cuando se entiende que el recurso sólo puede beneficiar al interesado que lo elevó y no perjudicarlo, aún en aquellos casos en que del análisis del caso surjan elementos nuevos que le puedan perjudicar.

Por otra parte, el procedimiento contencioso-administrativo tiende a ser oral, público y contradictorio, aunque algunas legislaciones mantienen un procedimiento escrito, como en la República Dominicana. El juez analiza el caso y los documentos que lo componen, pudiendo ordenar medida de instrucción, tales como experticios, auditorías, interrogar testigos y otras. En estos recursos es generalmente requerido el ministerio de abogados.

a.7) *Facultades del Tribunal Contencioso.* El punto llama a conocer las potestades de que está investido el tribunal contencioso apoderado de un recurso, en el sentido de si éste debe limitarse al conocimiento del derecho o si por el contrario se encuentra facultado para el estudio completo del expediente y un reexamen de los hechos y circunstancias que lo rodean. A este respecto las legislaciones tienden a adoptar una de las siguientes posiciones:

a.7.a) *Jurisdicción Plena:* En estos casos el tribunal contencioso se encuentra dotado de las más amplias potestades, pudiendo conocer tanto del derecho como de los hechos, y teniendo facultad para anular, modificar, revocar o confirmar en todas o algunas de sus partes el acto administrativo recurrido. Puede, asimismo, ordenar al órgano administrativo que lo dictó, que se dé fiel cumplimiento a la sentencia emitida o simplemente trazarle directrices que éste debe acatar para el caso analizado, e incluso para decisiones futuras de igual naturaleza.

a.7.b) *Jurisdicción Restringida:* En estos casos el papel del tribunal contencioso se limita al conocimiento del derecho, dando por sentadas las consideraciones de los hechos y circunstancias que forman el expediente. El tribunal analiza estrictamente si la Administración dio fiel cumplimiento del mandato legal y no vulneró los derechos del interesado ni el orden jurídico establecido. Su función es similar al recurso de casación.

a.7.c) *Jurisdicción Cuasi Restringida:* El tribunal contencioso conoce sólo del derecho, dando por válidos los hechos probados o no discutidos, pero con facultad de conocer de aquellos hechos dudosos y de nuevas pruebas o elementos de juicio que esclarezcan el caso.

a.7.d) *Jurisdicción de Anulación:* A través de esta posición legislativa el tribunal contencioso tendría la facultad de conocer tanto del derecho como de los hechos del expediente, pero su potestad se limita a anular, revocar o confirmar el acto recurrido, no teniendo prerrogativa para modificarlo o trazarle pautas a la Administración.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

a.8) *La Sentencia*: Por tratarse de un verdadero tribunal, la decisión que emite el contencioso administrativo es una sentencia con características de cosa juzgada, lo que implica que una vez dictado el fallo el tribunal se desapodera del caso, sin facultad para volver a conocer del asunto o revocar su propia decisión, salvo del recurso de revisión que pueda luego interponerse. Los efectos de la sentencia del tribunal contencioso dependen de la legislación vigente en cada país, que puede circunscribirse en uno de los siguientes aspectos:

a.8.a) La sentencias sólo tiene efectos para el caso sometido y fallado y no puede beneficiar o perjudicar otros casos semejantes;

a.8.b) La sentencia tiene efecto general, tanto para el caso concreto analizado, como para aquellos que se encuentren en igual situación jurídica.

a.8.c) La sentencia obliga a la administración sólo respecto del caso conocido;

a.8.d) La sentencia obliga a que la Administración adopte en el futuro un criterio igual al caso fallado por el contencioso;

a.8.e) Cuando el tribunal contencioso se divide en salas o cámaras, la decisión de una de éstas constituye jurisprudencia obligatoria para las demás;

a.8.f) La sentencia puede anular, modificar, revocar, confirmar o interpretar el acto administrativo según la legislación.

En uno u otro caso, la sentencia debe ser notificada a las partes en el proceso, para los fines pertinentes, especialmente para hacer correr el plazo del recurso de casación. En algunos países se exige, además, que las sentencias dictadas por el tribunal contencioso sean recopiladas y publicadas en una gaceta oficial, para el general conocimiento.

b) *El Recurso de Casación.*

Podría afirmarse que es el medio legal puesto por la ley al alcance de las partes litigiosas en un tribunal jurisdiccional, para invocar por ante otro tribunal judicial de superior jerarquía, la violación de la ley o el orden jurídico establecido, luego de haberse dictado una sentencia en única o última instancia.

Si bien este recurso es conocido por ante una jurisdicción de juicio, el tribunal competente sólo tiene facultad para conocer del derecho y no juzgar sobre los hechos que conforman el expediente. Su misión es analizar si la norma jurídica que se le aplicó al caso para darle solución al conflicto fue bien o mal aplicada.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El conocimiento del recurso de casación es generalmente atribuido a la Suprema Corte de Justicia, como el órgano de mayor jerarquía dentro del Poder Judicial y encargado de velar por su buen funcionamiento, manteniendo la uniformidad de las decisiones judiciales.

Cuando en materia tributaria o administrativa el interesado agota los recursos administrativos puestos a su alcance por la ley, se puede recurrir por ante el tribunal de lo contencioso, donde dependiendo de la legislación vigente podría conocerse nuevamente de los hechos y el derecho que rodean el caso. Si al dictarse sentencia en el tribunal contencioso o en ambas partes sienten vulnerados sus derechos por lo que ellos entienden una errónea o mala aplicación de la ley, se podría recurrir entonces por ante la Suprema Corte de Justicia para que ésta, en funciones de Corte de Casación, conozca del expediente y sin decidir sobre los hechos, juzgue si el tribunal contencioso hizo una correcta aplicación de la ley al caso en cuestión.

En términos generales podría afirmarse que los casos que se conocen a nivel de recurso de casación se relacionan con el análisis de la ley, en el sentido de que habría que determinar las siguientes situaciones:

- 1) Entre varias disposiciones legales saber si al caso se le aplicó la correcta;
- 2) Determinar si esa disposición legal fue emitida por el Congreso Nacional en la forma establecida en la Constitución y conforme al procedimiento vigente;
- 3) Analizar si dicha disposición legal, fue interpretada en el sentido correcto por el órgano que la aplicó;
- 4) Determinar si la sentencia recurrida no adolece de vicios de forma o de fondo que puedan acarrear su anulación, tales como denegación de justicia, mala composición del tribunal, incompetencia y otros;
- 5) Juzgar si en el procedimiento que culminó con la sentencia recurrida en casación no fueron violentados los derechos individuales y de defensa de las partes litigantes.

El recurso de casación es interpuesto por ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de los tribunales jurisdiccionales, entre ellas el contencioso administrativo, dictadas en única o última instancia, lo cual significa que contra esa sentencia el recurso de apelación no es permitido o ya ha sido ejercido. Se eleva generalmente mediante un memorial escrito por abogado, contentivo de los argumentos que avalan el recurso y los medios de prueba en que fundamenta sus alegatos, el cual se deposita en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia acompañado de una copia auténtica de la sentencia recurrida. Posteriormente este tribunal ordenará que el recurrente emplace al recurrido, para conocer del recurso de casación. Sin embargo, el procedimiento varía dependiendo de la legislación de cada país.

3. Los Recursos Administrativos y Jurisdiccionales en la Legislación Dominicana en Materia Tributaria.

Luego de haber analizado en términos generales los distintos criterios legislativos que regulan los recursos en materia tributaria en los diversos regímenes jurídicos, es importante conocer la postura de la ley dominicana respecto de los mismos.

A) Recursos Administrativos.

Como se ha dicho anteriormente, son medios legales puestos por la ley a disposición de los administrados que se sienten afectados en sus derechos e intereses por el dictamen de un acto administrativo, para solicitar la revisión del mismo por ante el órgano que lo emitió, a los fines de que se anule, modifique o revoque.

Estos recursos, se expresó pueden elevarse por ante el mismo órgano de la Administración Tributaria que lo dictó o por ante su superior jerárquico, según la legislación.

En la República Dominicana, debido a la carencia de un Código Tributario, no existe una legislación uniforme que regule los recursos administrativos y sus procedimientos, sino una variedad de leyes donde cada una de ellas establece un régimen particular distinto de las demás. El tema, entonces, para un mejor entendimiento, tendría que ser planteado desde dos puntos de vistas distintos, pero que se relacionan estrechamente: el campo administrativo y el tributario.

Se ha afirmado ya que en nuestro país existe una gran variedad de leyes impositivas que contemplan de manera autónoma el fenómeno de los recursos administrativos. Lo cierto es que mientras unas establecen un doble recurso de reconsideración, otras se limitan a uno sólo y otras simplemente no lo contemplan. Algo parecido sucede con el recurso jerárquico, consagrado por algunas leyes impositivas y silenciado por otras, amén de existir una ley que regula las distintas Secretarías de Estado y sus relaciones con sus órganos dependientes, donde la figura del jerarca aparece con facultades de control, dirección y supervisión de las actividades ejercidas por sus inferiores orgánicos. La desorganización legal en el campo administrativo y tributario es, pues, bastante y amerita una reforma urgente. No obstante es preciso conocer de estos recursos.

a) *Recurso de Reconsideración*: Como su nombre lo indica, es aquel llevado por ante el mismo órgano administrativo que dictó el acto impugnado, a los fines de que éste reconsidere la decisión adoptada y la anule, modifique o revoque. Hay que señalar que no todas las leyes impositivas establecen la factibilidad del ejercicio de este recurso. Por lo tanto, en los casos en que la ley calla, no es obligatorio para la Administración Tributaria conocer del recurso de reconsideración, sino que es en ejercicio de sus potestades que

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

puede llevar a cabo una revisión de sus propios actos, a solicitud del particular que se siente afectado. En consecuencia, para que se trate de un recurso en reconsideración con carácter obligatorio, y no de una simple solicitud de revisión, es necesario que el recurso esté expresamente contemplado por la ley.

Las principales leyes tributarias en las cuales se encuentra previsto el recurso de reconsideración en la República Dominicana, son las siguientes:

a.1) *En materia de Impuesto sobre la Renta*: El artículo 92 de la Ley No. 5911 de 1962, del Impuesto sobre la Renta, establece que “los contribuyentes u obligados por la Ley que consideren incorrecta o injusta la estimación o determinación de oficio que se hiciere de sus rentas, y del impuesto o del los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones, podrán solicitar a la Dirección que reconsidere su decisión. Esta solicitud debe hacerse por escrito dentro de los veinte (20) días siguientes al de la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión y deberá contener los alegaros y documentaciones en que el contribuyente fundamente su solicitud”. Por su parte, el artículo 85 del Primer Reglamento No.8895 de 1962, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, consagra que “la estimación de oficio, una vez dictada la resolución en que consta y se expresen sus fundamentos, se mantendrá a menos que fuere reconsiderada por la Dirección General a solicitud del interesado, en ejercicio de las facultades que concede el artículo 92 de la Ley”.

a.2) *En materia del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios*: El artículo 25 de la Ley No. 72, de fecha 15 de enero de 1983, que crea el ITBIS, establece en su Párrafo II que “los recursos a que tienen derecho los contribuyentes de esta Ley, serán los mismos contemplados en la Ley No.5911 del 22 de mayo de 1962 y sus modificaciones “, que es la Ley del Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, en materia del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el recurso de reconsideración se permite en las mismas condiciones y requisitos consignados en el artículo 92 del Impuesto sobre la Renta, antes indicado.

a.3) *En materia de Aduanas*: El artículo 114 de la Ley No. 3489 de 1953, para el Régimen de las Aduanas, modificado por la Ley No, 68 del 30 de diciembre de 1982, establece que “la notificación a que se refiere el párrafo del artículo 69, se efectuará mediante entrega, bajo recibo, al consignatario o importador, del ejemplar de la planilla correspondiente para que si estuviese conforme con la liquidación de los gravámenes, así lo exprese, devolviéndola debidamente firmada para que continúen con los tramites y proceder a su cancelación”. Agrega en su Párrafo Único que “en caso contrario, dentro del mismo plazo de cinco (5) días señalados en el Párrafo del artículo 69, deberá presentar las objeciones o reclamaciones fundadas que estime pertinentes”.

El artículo 115 de la Ley No3489, también modificado por la Ley No. 68 de 1982, establece que “si el consignatario o importador expresa no estar conforme con la liquidación o determinación realizada por la Colecturía de Aduanas y ésta considera que los

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

alegatos tienen fundamentos, se harán las enmiendas correspondientes en cuyo caso el plazo para el pago de los gravámenes se computará a contar de la notificación de la liquidación corregida.”.

Por su parte, el artículo 116 de la Ley No. 3489 modificada por la Ley No.68 de 1982, consagra que “si la Colecturía de Aduanas no acepta las objeciones o reclamaciones presentadas por el importador o consignatario, se le notificará devolviéndose el ejemplar de la planilla respectiva para que procedan al pago del monto reclamado”. Este artículo contiene un párrafo que señala que “si el importador consignatario no se conformare con la decisión del Colector de Aduanas, podrá reclamar por conducto de éste dentro del plazo de diez (10) días contados desde la notificación del rechazo del reclamo a la Dirección General de Aduanas, conforme el procedimiento indicado en el Capítulo XVII de esta Ley”, que trata de las reclamaciones y recursos contra las decisiones aduaneras.

El artículo 178 de la Ley No. 3489, que forma parte del Capítulo XVII de la Ley General de Aduanas, expresa que “el Director General de Aduanas decidirá sobre las reclamaciones que le sometan los importadores, exportadores u otros interesados, por inconformidad con la aplicación, por parte de las Colecturías de Aduanas, de las leyes y reglamentos aduaneros y de las leyes tributarias”. Expresa el artículo 179 que “la reclamación deberá hacerse por escrito motivado que se entregarán al Colector de Aduanas contra cuya decisión se reclame, dentro de los diez (10) días subsiguientes a la entrega de la liquidación que, mediante recibo, le haya hecho dicha Colecturía de Aduanas o de la comunicación de la decisión contra la cual se reclame”.

De conformidad con lo anterior, en materia de Aduanas existe un doble recurso de reconsideración: el primero, hecho por ante el Colector de Aduanas dentro de los cinco días contados desde que se le entrega al consignatario o importador la notificación de la liquidación de los impuestos; y, el segundo, hecho por ante el Director General de Aduanas, vía la Colecturía correspondiente, dentro del plazo de diez días contados desde la notificación del rechazo del reclamo ante el colector.

El artículo 117 de la Ley No.3489, modificada por la citada Ley No.68 de 1982, le otorga al reclamante la opción de poder retirar sus mercancías de la Aduanas mediante el pago de los gravámenes liquidados, dejados, dejando constancia clara de su inconformidad o reclamo para ulterior estudio. En caso de que obtempere a su reclamación, procede el reembolso del pago indebido o en exceso.

b) *Recursos Jerárquicos*: Cuando se estudió el esquema centralizado dentro de la estructura de la Administración, se dijo que una de las principales consecuencias que se desprendían de este sistema era el poder de control, dirección y vigilancia del superior jerárquico frente a sus órganos inferiores o dependientes, potestades que podía ser ejercida de oficio o a petición de parte interesada.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Cuando se habla de recurso jerárquico hay que referirse al medio legal puesto a disposición de los particulares para acudir por ante un órgano superior a aquel que dictó un acto administrativo, en procura de anularlo, modificarlo o revocarlo.

Para poder explicar con claridad el tema del recurso jerárquico en materia tributaria en la Republica Dominicana, hay que analizar el caso desde dos contextos distintos: uno general, que abarca toda administración; y otro particular, exclusivo del campo impositivo.

b.1) *Contexto General*: En nuestro país existe la Ley No.4378, de fecha 10 de febrero de 1956, llamada Ley Orgánica de Secretarías de Estado, que instituye el régimen jurídico de las distintas Secretarías de Estado del País y sus relaciones jerárquicas superiores, es decir con el Presidente de la República, e inferiores, o sea con sus órganos dependientes. Esta Ley contempla disposiciones internas para regular el funcionamiento de las Secretarías, atribuyéndole a los Secretarios potestades disciplinarias frente a su empleados o funcionarios, que van desde multas que no sobrepasen el veinticinco (25%) por cientos del sueldo de un mes, hasta suspensión provisional de sus labores.

Pero el aspecto que más interés presenta para el tema analizado, es el contenido en el artículo 13 de dicha Ley No. 4378, que dispone textualmente que “Los Secretarios de Estado tienen capacidad para revocar o modificar todos los actos de los funcionarios, empleados u organismos de su dependencia jerárquica, aún cuando éstos hayan actuado en ejercicio de atribuciones legales, salvo los recursos de que sus decisiones pudieren ser objeto de acuerdo con la constitución y las leyes”.

De acuerdo con este artículo 13, cada Secretario de Estado puede modificar o revocar los actos emitidos por sus empleados u órganos dependientes, aún en aquellos casos en que una ley le atribuya a éstos competencia expresa y hayan actuado de conformidad con las disposiciones legales vigentes, sin ser requisito o condición indispensable que el dependiente haya actuado al margen de la ley. Es decir, aún en los casos en que el empleado u órgano inferior haya actuado con lógica, razonabilidad o legalidad al dictar el acto, el Secretario de Estado correspondiente tiene competencia para revocarlo o modificarlo, en todo o algunas de sus partes. Las decisiones de los Secretarios de Estado podrán ser atacadas mediante el uso de los recursos consignados en las leyes, especialmente el contencioso administrativo.

Un aspecto que se presenta a grandes interpretaciones es aquel que se refiere a la parte in fine del indicado artículo 13, cuando señala la facultad de los Secretarios de Estado de revocar o modificar todos los actos de los empleados, funcionarios u organismos de su dependencia jerárquica, “salvo los recursos de que sus decisiones pudieran ser objeto de acuerdo con la Constitución y las leyes”. En efecto, surge el problema de interpretar esta disposición correctamente, en el sentido de saber si las “decisiones” de que habla este artículo se refieren a las del organismo inferior o a las del Secretario de Estado.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Si se interpreta desde el punto de vista de que estas “decisiones” son las del órgano inferior, habría que leer este artículo 13 bajo el entendido de que el Secretario de Estado puede revocar o modificar todos los actos de sus dependencias, excepto en aquellos casos en que las decisiones de estos órganos inferiores puedan estar sujetas a otros recursos, casos en los cuales el recurso jerárquico, de oficio o a pedido de parte interesada, resultaría improcedente. Por el contrario, si este artículo se interpreta tomando como base que el término “decisiones” se refiere a aquellas adoptadas por el Secretario de Estado después de analizar el caso, habría que leerlo en el sentido de que el Secretario de Estado puede revocar o modificar todos los actos de sus subalternos, y que sus “decisiones” (del Secretario de Estado) se mantienen, excepto cuando se modifiquen por otro órgano administrativo o jurisdiccional, en el ejercicio de un recurso contemplado en la Constitución y las leyes. Esta interpretación permitiría en todos los casos, sin excepción, el recurso jerárquico.

El literal j) del artículo 6 de la Resolución No. 328/80, de fecha 8 de julio de 1980, que crea el Reglamento Interno de la Secretaría de Estado de Finanzas, expresa como una de las atribuciones del Secretario de Estado de Finanzas, “revocar o modificar todos los actos de los funcionarios, empleados y organismos bajo su dependencia jerárquica..., excepto los recursos a que sus decisiones estén sujetas, conforme a la Constitución y las leyes”. En este literal j) se cambia un poco la redacción del artículo 13 de la Ley No.4378, y aunque permanece la confusión, parecería que este literal j) inclina la balanza por entender que el término “decisiones” se refiere a aquellas tomadas por el órgano inferior o dependiente, al expresar “que el Secretario de Estado de Finanzas podrá revocar o modificar todos los actos de los funcionarios..., excepto los recursos a que sus decisiones estén sujetas”.

Sin ánimo de pretender tener la razón, pues hay que admitir la complejidad de la redacción del artículo 13 de la Ley No. 4378, entendemos que el recurso jerárquico siempre es permitido, aún en aquellos casos en los que la ley consagre un recurso distinto, pues en tal situación el interesado tendría un derecho de optar entre dos o más recursos, excepto si el recurso jerárquico es expresamente negado por la ley o si otro recurso es permitido de manera exclusiva. Asimismo, creemos que el Secretario de Estado tendría la potestad de modificar o revocar las decisiones de sus subalternos en todos los casos, decisión ésta que se mantiene hasta que el subalterno, dependiente o interesado la recurra, según el caso, y la misma se revoque. Esta interpretación encuentra su fundamento no sólo en base a la propia Ley de Secretarías de Estado y sus objetivos, sino también en los principios generales del derecho y la estructura organizacional y funcional del Estado Dominicano, así como el orden jurídico que regula las relaciones jerárquicas dentro de una estructura centralizada.

Por consiguiente, el Secretario de Estado de Finanzas goza de plenos poderes para modificar o revocar todos los actos emitidos por sus empleados u órganos dependientes, en cualquier materia y aún en aquellos casos en que tal facultad o recurso jerárquico no haya sido establecido expresamente en otras leyes distintas a la No. 4378. Naturalmente, el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

procedimiento a seguir y los plazos y requisitos para la revocación o modificación por parte del superior jerárquico, dependerá estrictamente de la base legal en que se fundamenta, es decir si es conforme a la citada Ley No.4378, caso en el cual los plazos y procedimientos se regularán por ésta, o si por el contrario es de acuerdo con la ley especial de impuestos que establece el recurso jerárquico de manera expresa, en cuyos caso imperan los plazos y procedimientos especiales aquí consagrados, como se verá más adelante.

Es en base a esta Ley No.4378 que cualquier interesado puede pedir al Secretario de Estado de Finanzas que modifique o revoque una decisión asumida por sus empleados o dependientes, ya sea por motivos de ilegalidad u oportunidad.

Hay un aspecto de suma importancia y que por ende debe ser analizado, y es aquel que se refiere a los procedimientos para ejercer el recurso jerárquico en base a la Ley No.4378. En vista de que esta Ley sólo habla de la potestad del Secretario de Estado para modificar o revocar los actos de sus subalternos, sin hacer referencia a los particulares y al procedimiento para solicitar la referida modificación o revocación, hay recurrir al derecho común y demás leyes supletorias, para afirmar que la solicitud debe hacerse en la forma ordinaria de las instancias administrativas, es decir mediante una simple carta dirigida al Secretario de Estado, anexando los documentos que entienda justifiquen sus alegatos.

De acuerdo con la Ley No.3835 de 1954, no derogada por la Ley No. 4378 de 1956, de Secretarías de Estado, sino que la completa, el plazo para elevar este recurso jerárquico es de diez (10) días. En efecto, la Ley No.3835 modifica el artículo 9 de la Ley No. 1494 de 1947, que crea el tribunal contencioso administrativo, y señala que “el término para recurrir ante los Secretarios de Estado o ante los órganos administrativos autónomos, contra las decisiones con carácter contencioso administrativo dictada por los directores, administradores o encargados de las oficinas que les están subordinadas, es de diez (10) días a contar de la fecha del recibo, por el interesado, de la comunicación que por correo certificado de entrega especial deberán efectuar dichos directores, administradores o encargados”. Asimismo, este artículo agrega en su Párrafo II, que “cuando el recurrente residiere fuera de la capital de la República, los plazos arriba indicados tendrán además, dos días adicionales”. Por consiguiente, cuando un interesado desee recurrir una decisión administrativa por ante el superior jerárquico que la dictó, debe hacerlo en un plazo de diez a contar del recibo de la notificación de ese acto, siempre que recurra en virtud de la Ley No. 4378.

Por otra parte, se ha expresado en distintas oportunidades que el superior jerárquico puede modificar o revocar los actos administrativos dictados por sus subalternos u órganos inferiores, en virtud del poder de control, vigilancia y supervisión. Sin embargo, hay que señalar que este poder no es eterno, sino que se encuentra sometido a un plazo que garantice el derecho de los particulares y la estabilidad del orden jurídico. Este plazo no ha sido dado por la Ley No. 4378 de 1956, conocida como Ley Orgánica de Secretarías de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Estado, como debió haber sido, sino por la Ley No. 1494 de 1947, que crea la Jurisdicción del Contencioso Administrativo.

En efecto, el artículo 4 de la indicada Ley No. 1494 de 1947, señala textualmente que “dará también lugar al recurso la revocación de actos administrativos por los últimos superiores jerárquicos de los departamentos administrativos o de los órganos administrativos autónomos, cuando la revocación ocurra después de un año, o cuando no esté fundada en una disposición del propio acto revocado”. De esto se desprende que la facultad de modificación o revocación de que disfrutaban los Secretarios de Estados frente a los actos administrativos de sus dependientes o inferiores no es vitalicia, sino sólo de un año, contado a partir de su dictamen.

Finalmente hay que reiterar que en aquellos casos en que leyes especiales contengan disposiciones precisas respecto del recurso jerárquico, éste se regula por esas leyes especiales y no por la Ley No.4378, aunque ésta puede servir de disposición suplementaria. Por lo tanto, en aquellas materias reguladas por leyes que consagran el recurso jerárquico, sus formas de ejercerlo, plazos y demás condiciones de admisibilidad, éstas tienen supremacía sobre la Ley No.4378. De igual modo, si el recurso no está prohibido de manera expresa, está siempre permitido.

b.2) *Contexto Particular: Las Leyes de Impuestos.* A diferencia de lo que ocurre en la Ley de Secretarías de Estado No. 4378, que consagra disposiciones para la Administración Pública en general y entre ella para la Administración Tributaria, en nuestro país existen también varias leyes impositivas que contienen normas concretas y expresas respecto del recurso jerárquico a que tienen derecho los contribuyentes. Estas leyes impositivas que regulan el recurso jerárquico son las siguientes:

b.2.a) *En materia de Impuesto sobre la Renta:* El artículo 93 de la Ley No. 5911 de 1962, modificada por la Ley No. 193 del 30 de abril de 1966, establece que “los contribuyentes u obligados por la ley que no estuviesen conformes con la Resolución de la Dirección, podrán recurrir ante el Secretario de Estado de Finanzas, dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de dicha Resolución, agregando al escrito que contenga su recurso los documentos y argumentos que creyere útiles a la prueba o defensa de sus pretensiones”.

El texto anterior es muy claro al expresar el derecho de los contribuyentes u obligados de recurrir jerárquicamente la Resolución de Reconsideración que emita la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, dentro de los diez días siguientes a la notificación de la referida Resolución, a pena de caducidad del recurso. A la instancia de recurso, cuya forma puede ser de simple carta con acuse de recibo, se le anexan los documentos y comprobantes que lo justifiquen. Debido al escaso plazo concedido por la ley para elevar el recurso jerárquico, que es sólo de diez días, es frecuente que el interesado

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

someta un primer escrito elevando el recurso y solicite un plazo adicional para un escrito ampliatorio.

b.2.b) *En materia del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios*: En vista de que el Párrafo II del artículo 25 de la Ley No.74 de 1983, del **ITBIS**, expresa que “los recursos a que tienen derecho los contribuyentes de esta Ley, serán los mismos contemplados en la Ley No. 5911 del 22 de mayo de 1962 y sus modificaciones”, lo expresado anteriormente para el recurso jerárquico en materia del Impuesto sobre la Renta, tiene aquí total aplicación.

b.2.c) *En materia de Aduanas*: El artículo 181 de la Ley No. 3489 de 1953, para el Régimen de las Aduanas, consagra textualmente que “contra las decisiones, del Director General de Aduanas podrá reclamarse por escrito motivado, ante el Secretario de Estado de Finanzas, dentro de un plazo de diez (10) días a contar del recibo, por el interesado, de la comunicación que por correo certificado le haya hecho el Director General de Aduanas”. Por su parte, el artículo 182 señala que “en vista de la reclamación, el Secretario de Estado de Finanzas solicitará del Director General de Aduanas, todos los informes que necesite para el estudio y decisión del caso”.

Los artículos 181 y 182 de la Ley No. 3489 son claros y no requieren de comentarios adicionales. Sin embargo, hay que agregar que el recurso debe ser depositado en la Secretaría de Estado de Finanzas, dentro de los diez días contados desde el recibo por el interesado de la comunicación contentiva de su recurso de reconsideración, elevado por ante el Director de Aduanas, y que ese plazo de diez días es a pena de caducidad.

b.2.d) *En materia de Sucesiones y Donaciones*: El artículo 29 de la Ley No.2569, de fecha 4 de diciembre de 1950, modificado por la Ley No 3429 de fecha 18 de noviembre de 1952, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece en su primera parte que “si los contribuyentes no aceptaren las observaciones o modificaciones relativas al valor de los bienes hechas por el Director General del Impuesto sobre la Renta, recurrirán ante el Secretario de Estado de Finanzas dentro del plazo de diez (10) días a que se refiere el artículo anterior (plazo para aceptar o no las modificaciones hechas a la declaración) informándolo a la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, y el Secretario de Estado de Finanzas podrá mantener o modificar la tasación”.

Respecto de los recursos administrativos la Ley No.2569 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta ciertas peculiaridades. En primer lugar la ley no consagra el recurso de reconsideración, por lo cual el interesado no puede exigir de la Administración Tributaria que conozca de este recurso, sino sólo si lo considera pertinente, efectuar una simple solicitud de revisión del caso, que la Administración tiene la facultad o no de conocer. En este último caso el interesado debe tener muy en cuenta la caducidad de otros recursos. En segundo lugar, cuando el administrado presenta su declaración y la misma le es modificada por la autoridad competente, éste tiene un plazo de diez (10) días

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

para efectuar una de las siguientes operaciones: a) Aceptar pura y simplemente las enmiendas, devolviendo el caso a la Dirección; b) No aceptar las enmiendas y elevar un recurso jerárquico por ante la Secretaría de Estado de Finanzas, informándolo a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta; c) No aceptar las enmiendas pero tampoco devuelve la declaración y el inventario con las modificaciones hechas ni eleva recurso jerárquico, caso en el cual se presume aceptación de las modificaciones realizadas por la Dirección y abre el procedimiento de cobro.

Un aspecto que debe señalarse es que también en esta materia el plazo de diez días para recurrir es a pena de caducidad. Sin embargo, si bien la ley exige que el interesado informe de su recurso jerárquico a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, éste es un requisito formal cuyo incumplimiento no puede acarrear nulidad alguna.

En otro sentido conviene indicar que una segunda parte del artículo 29 de la Ley No.2569, modificada, expresa que “si los contribuyentes estuvieren disconformes con la tasación hecha por el Secretario de Estado de Finanzas podrán, dentro de los diez días de la notificación administrativa de esta decisión, pedir a dicho Secretario de Estado que la tasación sea hecha por una junta de árbitros y presentar al mismo tiempo todos los alegatos del caso”. No obstante, hay que indicar que en la práctica esta segunda parte del artículo 29 de la Ley No. 2569, viene a ser letra muerta que no se aplica, debido a su complejidad y porque los interesados prefieren elevar un recurso contencioso.

b.2.e) *Otras Leyes Impositivas*: El recurso jerárquico no ha sido contemplado de manera expresa por otras leyes impositivas dominicanas, tales como alcoholes, cigarrillos, casinos y bebidas gaseosas, por lo cual el interesado en elevar un recurso de esta naturaleza contra decisiones que se refieren a estos impuestos, tendría necesariamente que utilizar la Ley No. 4378, del 18 de febrero de 1956, conocida como Ley Orgánica de Secretarías de Estado.

c) Formalidades, Condiciones y Efectos de los Recursos Administrativos.

Los recursos de reconsideración y jerárquico deben elevarse dentro de los plazos establecidos por la ley, a pena de caducidad, mediante un escrito motivado que contenga anexo los documentos y comprobantes que justifican los alegatos. El escrito se hace en forma de simple carta, sin necesidad de utilizar al ministerio de abogado no estar sujeto a ninguna formalidad sustancial o solemne, bastando que en el escrito se deje entrever que se trata de un recurso administrativo, aunque no se le llame por su propio nombre. Sin embargo, es requisito esencial que el recurso se eleve por ante el organismo competente y no por ante cualquier órgano de la Administración.

Aunque las leyes dominicanas tratan de manera muy somera el tema de los recursos administrativos, del contexto general de la legislación se desprende que el recurso debe ser escrito, no importa el tipo de papel, tinta o letra en que se redacte, pero en idioma español y

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

legible. Es discutible si el recurso puede ser elevado mediante carta certificada, telegrama o facsímile, aunque parece ser posible si se toma en consideración que la ley no lo prohíbe y lo importante es que se denote la manifestación de voluntad de elevar una reclamación. Además, debe contener nombre, domicilio, fecha y firma del recurrente, así como los argumentos en que justifica su recurso y anexar los documentos y comprobantes probatorios, si lo hubiera.

Las condiciones requeridas para elevar un recurso administrativo son las mismas que en el derecho común para actuar en justicia. El recurrente debe tener calidad y capacidad jurídica, amén de derecho e interés legítimamente protegido.

En los distintos textos de las leyes impositivas dominicanas no se expresa nada respecto de si los terceros pueden elevar el recurso o si los acreedores de un deudor negligente pueden ejercer la acción oblicua, reclamando en su nombre, o si los herederos de un causante pueden continuar el recurso interpuesto por éste. En razón de este silencio es necesario recurrir al ordenamiento jurídico general para buscar solución a los cuestionamientos suscitados.

Con respecto a los herederos del causante, el derecho común indica que como un heredero que acepta la sucesión o masa hereditaria se subroga en los derechos y obligaciones del fallecido, es lógico y jurídico deducir que los herederos tiene derecho no sólo a continuar un recurso elevado por el causante, sino también a elevar en sus propios nombres el recurso por un hecho o acto jurídico originado por motivo de su causante.

En el caso de los terceros, los cuales se entiende pueden tener interés, aunque no derecho, el caso es distinto, ya que la ley no les permite elevar el recurso ni a nombre de otro ni como recurso de tercería. Sin embargo, hay que tener en cuenta que en virtud de la Ley No.4378 de 1956, de Secretarías de Estado, un Secretario puede de oficio o a solicitud de parte interesada, modificar o revocar los actos emitidos por sus subalternos u órganos dependientes, sea por motivo de ilegalidad u oportunidad, y que por esa razón cualquier tercero puede solicitar la modificación o revocación de un acto. Esta solicitud de tercero no puede ser considerada como un recurso propiamente dicho, debido a que no constituye una obligación para el receptor el tener que analizar o fallar sobre el caso, sino sólo una simple petición que puede ser o no tomada en consideración por el Secretario de Estado.

En lo que se refiere a la acción oblicua, que permite a un acreedor accionar en nombre de su deudor negligente, la solución surge del derecho civil como norma supletoria, que permite este tipo de fenómeno jurídico.

Con respecto a los efectos que ocasionan los recursos administrativos, éstos normalmente se circunscriben a los siguientes:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

c.1) *Suspende el término de prescripción*: La obligación tributaria tiene un plazo de prescripción en el cual el tributo debe ser pagado voluntariamente o cobrado de manera coercitiva por la Administración. Transcurrido ese tiempo sin que haya efectuado el pago, la Administración Tributaria pierde su derecho a cobrar. El tiempo de la prescripción puede ser interrumpido, caso en el cual el plazo empieza a contarse de nuevo a partir del momento de esa interrupción; o puede ser suspendido, es decir que en un momento dado se detiene el transcurso del tiempo para fines de prescripción, y sólo vuelve a correr después de cierto plazo o sea cuando termine el período de suspensión.

La interposición de un recurso administrativo suspende el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria, lo cual es lógico para evitar que a través de tácticas dilatorias se evada el compromiso fiscal.

c.2) *Suspende la ejecución del acto impugnado*: Cuando se habló de las características fundamentales del acto administrativo se dijo que éste gozaba de eficacia inmediata, por haber sido emanado de una autoridad legítima. Pues bien, esta ejecutoriedad perdura hasta el momento en que se interpone un recurso impugnando ese acto, en que su fuerza ejecutoria se suspende, y revive cuando el recurso es fallado.

Respecto de esta suspensión de ejecutoriedad, el Párrafo II del artículo 93 de la Ley No.5911 de 1962, del Impuesto sobre la Renta, señala que “la interposición de estos recursos (refiriéndose a reconsideración y jerárquico) cuando fuere regulares y conformes a la Ley, suspenderá la obligación de efectuar el pago de los impuestos y recargos determinados, hasta que intervenga decisión sobre los mismos”.

c.3) *Intereses*: Algunas leyes impositivas, tales como la Ley No.5911 de 1962, establecen el pago de intereses a favor del fisco de las sumas mantenidas en los recursos. En efecto, esta Ley indica en el artículo 93, Párrafo III, modificado por la Ley No.199 de 1980, que la diferencia del impuesto que en definitiva resulte pagar estará sujeta a un interés de un uno por ciento (1%) mensual calculado a partir de la fecha del recurso, sin que en ningún caso este interés exceda del seis por ciento (6%) en cada recurso administrativo.

B) Recursos Jurisdiccionales.

Se entiende por recurso jurisdiccional el medio legal puesto a disposición de las partes litigantes para recurrir por ante un tribunal perteneciente al Poder Judicial contra una resolución administrativa o sentencia, en procura de su modificación o revocación.

A diferencia de lo que ocurre en los recursos administrativos, en los cuales se ataca una decisión administrativa por ante la sede administrativa, en los recursos jurisdiccionales se ataca una decisión administrativa o judicial, por ante la sede del Poder Judicial.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

En materia tributaria los recursos jurisdiccionales puestos al alcance de los particulares por la legislación dominicana, son el recurso contencioso administrativo (también llamado contencioso jurisdiccional) y el recurso de casación.

a) *El Recurso Contencioso Administrativo.*

En la República Dominicana el sistema imperante antes del año 1947 era el de la unidad de jurisdicción, caracterizado por el hecho de que los tribunales judiciales ordinarios tenían plena competencia para conocer de los litigios entre particulares y entre éstos y el Estado o alguno de sus órganos. Es decir que los tribunales del orden judicial conocían también de los asuntos del contencioso administrativo.

Es a partir del 2 de agosto de 1947, cuando es promulgada la Ley No.1494, que se dividen los asuntos judiciales de los administrativos, mediante la creación de un Tribunal Superior Administrativo encargado de conocer de los recursos contenciosos que elevarán los particulares contra los actos administrativos emitidos por los funcionarios públicos. Esta Ley No.1494 atribuyó competencia provisional a la Cámara de Cuentas para actuar en funciones de Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto se nombraran los jueces de este Tribunal. No obstante, hasta la fecha de hoy estas funciones permanecen en la Cámara de Cuentas.

a.1) *Estructura Orgánica*: De acuerdo con el artículo 11 de la Ley No.1494 de 1947, “el Tribunal Superior Administrativo tendrá su asiento en Santo Domingo y se compondrá de un Juez Presidente, un Juez Vicepresidente y tres jueces, nombrados por decreto del Poder Ejecutivo”. Además, estará integrado por un Procurador General Administrativo, designado por el Poder Ejecutivo, que tendrá a su cargo un abogado ayudante, y por un Secretario. Sin embargo, como las funciones del Tribunal Superior Administrativo son ejercidas por la Cámara de Cuentas, es importante señalar su estructura orgánica, que es que en realidad funciona.

De conformidad con el artículo 78 de la Constitución de la República, “habrá una Cámara de Cuentas permanente, compuesta de cinco miembros por lo menos, elegidos por el Senado de las ternas que le presente el Poder Ejecutivo”. Indica su artículo 81 que “para ser miembro de la Cámara de Cuentas se requiere ser dominicano en pleno ejercicio de los derechos civiles y políticos, haber cumplido la edad de 25 años y ser Doctor o Licenciado en Derecho, Licenciado en Finanzas, o Contador Público Autorizado”. Los miembros de la Cámara de Cuentas duran cuatro años en sus funciones, pero pueden ser reelectos por el Senado.

a.2) *Competencia*: En un primer lugar conviene ubicar el contencioso tributario, que es en sí lo que nos interesa, dentro del ordenamiento general del contencioso administrativo, para afirmar que en nuestro país existe un solo Tribunal Superior Administrativo que conoce de la generalidad de los asuntos administrativos, sean éstos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

tributarios o no, y que éste Tribunal no se encuentra dividido en salas o cámaras especializadas. En consecuencia, toda la esfera del contencioso administrativo se encuentra centralizado en un solo órgano, que es la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, que también conoce de la materia tributaria.

En segundo lugar hay que determinar la competencia *ratione materiae* de este Tribunal Contencioso. Dentro de toda la gama de asuntos administrativos que son del conocimiento de este Tribunal, de acuerdo con los artículos del 1 al 6 de la Ley No. 1494 de 1947, se encuentran aquellos actos emitidos por la Administración Tributaria, sin ningún tipo de especificaciones, limitaciones o prohibiciones especiales a la materia, lo que implica que en principio todo acto administrativo relacionado con impuesto puede ser recurrido, a excepción de aquellos que por su propia naturaleza o por disposiciones especiales no son sujetos de recursos.

En tercer lugar hay que señalar que el Tribunal Superior Administrativo no sólo conoce de recursos impugnatorios contra actos administrativos, es decir de los recursos contenciosos, sino también de un medio legal muy importante puesto por la ley a beneficio de los particulares, llamado Recurso de Retardación, que faculta a los particulares a recurrir por ante este Tribunal cuando la Administración se tarde más de lo prudente en emitir su decisión, sin mediar culpa del interesado. Este Recurso de Retardación se encuentra consagrado en el artículo 2 de la Ley No. 1494 de 1947, al establecer que “procederá también el recurso cuando la administración o algún órgano administrativo autónomo no dictare resolución definitiva en el término de dos meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término”. Agrega que en los casos de Consejos, Comisiones y similares procedería el recurso de retardación si sus miembros dejan de transcurrir treinta (30) días sin reunirse, salvo el caso de receso legal.

a.3) *Requisitos para el Recurso*: La Ley No. 1494 de 1947 exige el cumplimiento de varios requisitos previos para la admisibilidad del recurso contencioso:

a.3.a) *Agotamiento de los recursos administrativos*: El literal a) del artículo 1 de la Ley No.1494 expresa que se podrá recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo contra los actos administrativos de los cuales “se haya agotado toda reclamación jerárquica dentro de la propia administración”, lo que implica que antes de recurrirse al contencioso debe irse primero a todas las vías administrativas permitidas.

a.3.b) *Pago Previo*: El artículo 8 de la referida Ley 1494, modificado por la Ley No.540 de 1964, establece textualmente que “no se podrá recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo contra las decisiones relativas a la aplicación de impuestos, tasas, derechos, multas o recargos, sin la debida prueba de que los mismos han sido pagados ante las oficinas recaudadoras correspondientes”

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Se trata aquí de la ya famosa cláusula del solve et repete, estudiada anteriormente, que exige un pago provisional de la acreencia fiscal para poder litigar ante el contencioso.

a.3c) *Plazo*: De acuerdo con el Párrafo I del artículo 9 de Ley 1494, modificado por la Ley No. 3835 de 1954, “el término para recurrir ante el tribunal Superior Administrativo es de quince (15) días, a contar del día en que el recurrente haya recibido la participación del acto recurrido por la autoridad de que haya emanado. Si el recurrente residiere fuera de la capital de la República, goza además de dos (2) días adicionales. Este plazo es a pena de caducidad e inadmisión del recurso. No obstante, es preciso mencionar que hay jurisprudencia dominicana sobre este tema, tal y como fue señalado anteriormente cuando se analizó el aspecto del contencioso administrativo general.

Por último hay que indicar que la Ley No.1494 de 1947 no prevé el recurso de lesividad para la Administración Tributaria, a diferencia de otros países, de lo cual se deduce que el recurso contencioso sólo existe para beneficios exclusivo de los particulares.

a.4) *Calidad para recurrir*: Como se ha expresado con anterioridad, cuando se habla de calidad para recurrir hay que referirse a aquellas personas a quienes la ley les permite elevar el recurso contencioso por ante el Tribunal Superior Administrativo.

En el derecho común para poder actuar en justicia, y como tal recurrir, se exige que el actuante esté dotado de calidad, derecho e interés legítimamente protegido. En lo que parece ser una excepción a la regla de tener derecho para recurrir, el artículo 1 de la Ley No. 1494 de 1947 sólo exige que el recurrente tenga un interés legítimo. En efecto, este texto señala que “toda persona, natural o jurídica, investida de un interés legítimo podrá interponer el recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior Administrativo que más adelante se prevé, en los casos, plazos y formas que esta ley establece”, lo que implica que el recurso es admisible tanto en casos de lesión de derecho como de lesión de interés.

Ahora bien, cabe preguntarse: tendría este interés que ser directo, personal y legítimo, como indica el texto del artículo 1 de la Ley No. 1494? Debido a su naturaleza y objetivo de control de legalidad de las actividades de la Administración, la Ley No. 1494 de 1947 debe ser interpretada en su sentido más amplio y en tal virtud admitir que basta que el recurrente tenga un interés legítimo para tener derecho al recurso. No obstante, para que este interés tenga el carácter de legítimo es necesario que se trate de un interés real y concreto, no hipotético ni general, y a su vez que sea lícito, es decir protegido por el ordenamiento jurídico establecido. Este recurso puede ser ejercido por terceros que demuestren interés legítimo.

a.5) *Procedimiento ante el Tribunal*: De conformidad con la Ley No. 1494, el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo se efectúa mediante una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal, con exposición de “todas las circunstancias de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

hecho y de derecho que motiven el recurso”, transcribiendo todos los actos y documentos contra los cuales se recurra y terminado con las conclusiones articuladas del recurrente. Señala el artículo 24 de la referida Ley que “al recibir la instancia, el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Administrativo o al demandado, según fuere el caso.

Dentro de los quince días subsiguientes a la comunicación de la instancia, la parte demandada deberá notificar su defensa al Presidente del Tribunal, quien a su vez la hará comunicar al recurrente mediante un auto. Dentro de los quince días posteriores a la comunicación de la defensa, el Procurador General Administrativo o el recurrente la devolverá al Presidente del Tribunal, haciendo valer sus alegatos sobre la defensa. El Presidente del Tribunal dictará entonces un nuevo auto comunicando los alegatos a la otra parte, para que si lo estima pertinente, en un plazo de diez días amplíe su defensa. Una vez que las partes hayan concluido y presentados sus medios de defensa, el Tribunal pronunciará sentencia resolviendo el litigio.

En materia del contencioso administrativo dominicano, el procedimiento es escrito, público y contradictorio y es dirigido por el Presidente del Tribunal, quien podrá “disponer las medidas de instrucción que hubiere pedido las partes” si las considera de lugar para el esclarecimiento del asunto, según el artículo 29 de la Ley No.1494.

a.6) *Facultades del Tribunal*: Cuando se analizó el contencioso administrativo a nivel general, se dijo entonces que las legislaciones sobre el tema eran distintas, ya que mientras algunas atribuían competencia limitada al tribunal contencioso para conocer sólo el derecho, otras preferían atribuirle una competencia más amplia para facultarlo a conocer tanto del derecho como de los hechos.

La Ley No. 1494 de 1947 atribuye al Tribunal Contencioso Administrativo una jurisdicción plena, que lo autoriza a conocer y decidir sobre los hechos y el derecho, teniendo potestad para anular, modificar, revocar o confirmar el acto administrativo impugnado e interpretar los contratos administrativos que le sean sometidos y decidir sobre ellos.

a.7) *La Sentencia*: Expresa el artículo 41 de la Ley No.1494 que “todo asunto sometido al Tribunal Superior Administrativo debe ser fallado de modo definitivo dentro de los sesenta días del apoderamiento del tribunal, salvo en los asuntos considerados nuevos o de especial importancia por el Presidente o cuando se haya dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, en los que el plazo será de noventa días”.

Como se dijo, esta sentencia podrá anular, modificar, revocar o confirmar el acto administrativo recurrido. Deberá ser escrita sin mención de discrepancia por todos los jueces deliberantes”, y el Presidente fijará por “auto la audiencia pública” en que la sentencia será leída, notificándose el auto a todas las partes, según señala el artículo 28 de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

la susodicha Ley 1494. Esta sentencia se redactará en la misma forma de las sentencias de los Tribunales del orden judicial.

De acuerdo con el artículo 37 de la Ley No.1494, las sentencias del Tribunal Superior Administrativo son “obligatorias para las partes en controversia y sólo serán susceptibles del recurso de revisión”. Sin embargo, la Ley No.3835 de 1954 permitió posteriormente el recurso de casación contra la sentencia de este Tribunal.

El Tribunal Superior Administrativo es el único tribunal competente para conocer de las dificultades de ejecución de sus propias sentencias, pudiendo fijar indemnizaciones por daños y perjuicios a la parte gananciosa conforme lo establece el artículo 44 de la Ley 1494.

La sentencia deberá ser notificada por el Secretario del Tribunal al Procurador General Administrativo y a las partes, dentro de los cinco días de su pronunciamiento. Dentro de un plazo también de cinco días de haberla recibido, el Procurador General Administrativo debe notificar la sentencia a la entidad administrativa cuya representación hubiere tenido, que es aquella que dictó el acto recurrido.

Hay que señalar que el artículo 45 de la Ley No.1494 reza que “en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas, ni el Tribunal podrá dictar medidas administrativas en ejecución de sus propias sentencias”, lo cual le resta eficacia al sistema contencioso dominicano.

Finalmente, sólo el Tribunal Superior Administrativo es competente para conocer del recurso de revisión de sus sentencias, en los casos específicos indicados en el artículo 38 de la Ley No. 1494. el plazo para el recurso es de quince días a contar de “los hechos que puedan justificar el recurso, pero en ningún caso excederá de un año”. Para los terceros el plazo comienza a correr a partir de la publicación de la sentencia.

b) Recurso de Casación.

Basada en la idea de que es necesario un medio que permita el control y correcta aplicación de la Ley a los fines de evitar contradicciones jurídicas e injusticias, la mayor parte de las legislaciones del mundo contemplan el recurso de casación, por medio del cual una parte litigante que entienda que su caso ha sido violada la ley, puede pedir la anulación de la sentencia dictada en su contra y un nuevo juicio. En este recurso los jueces no deciden sobre los hechos y circunstancias que envuelven el asunto recurrido, sino que su papel se limita a conocer y juzgar sobre el derecho, es decir sobre si la ley fue bien o mal aplicada por el tribunal que juzgó el caso. Por esta razón es que se afirma que es esta fase no se trata de un tercer grado de jurisdicción.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

El artículo 67 de la Constitución dominicana de 1966, establece en su numeral 2) que es competencia exclusiva de la Suprema Corte de Justicia “conocer de los recursos de casación de conformidad con la Ley”. Por su parte, el artículo 1 de la Ley No. 3726 de fecha 29 de diciembre 1953, que instituye el Procedimiento de Casación, señala que “la Suprema Corte de Justicia decide, como Corte de Casación, si la Ley ha sido bien o mal aplicada en los fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial. Admite o desestima los medios en que se basa el recurso, pero sin conocer en ningún caso del fondo del asunto”.

En lo que se refiere al campo tributario, la Ley No.3835 de 1954 modificó el artículo 60 de la Ley No 1494 de 1947 para consagrar que “Las sentencias de la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No. 3726 del 29 de diciembre de 1953 o por la que sustituya”, que se refiere al Procedimiento de Casación.

En consecuencia y de acuerdo a las disposiciones legales antes mencionadas, la Suprema Corte de Justicia tiene competencia para conocer del recurso de casación contra una sentencia definitiva dictada por la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, referente al contencioso tributario o administrativo.

b.1) *Concepto y Fundamento Legal.*

Expresa CAPITANT en su obra Vocabulario Jurídico, que casación es la “anulación por la Corte de Casación o el Consejo de Estado de una decisión jurisdiccional (judicial o administrativa) dictada en última instancia y atacada mediante el recurso por violación falsa interpretación de la Ley, incompetencia o exceso de poder”.

Para poder ejercer el recurso de casación es condición indispensable que se haya dictado una sentencia definitiva sobre el caso, con carácter de cosa juzgada, lo que implica que no puede tratarse de una sentencia preparatoria o que ordene medida de instrucción para la mejor solución del litigio. La sentencia impugnada en casación tiene que provocar el desapoderamiento total del asunto por el tribunal que la dictó. De igual modo, para que el recurso de casación pueda ser admitido por la Suprema Corte de Justicia, único tribunal en el país con competencia para conocer desde este recurso, debe incoarse contra una sentencia jurisdiccional, es decir proveniente del Poder Judicial, ya sea de tribunales judiciales, como los del derecho común, o de los tribunales del contencioso administrativos, que son aquellas dictadas por la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo.

Por consiguiente, las únicas decisiones susceptibles del recurso de casación son aquellas que tienen carácter de sentencias con autoridad de cosa juzgada, dictadas en única o última instancia, lo cual descarta las sentencias preparatorias o interlocutorias del orden

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

judicial y las resoluciones de los órganos administrativos. No obstante, el asunto es discutible respecto de ciertas sentencias provisionales que ocasionan perjuicios a los litigantes.

Como el artículo 1 de la Ley No.3726 de 1953 establece que el recurso de casación sólo es permitido contra los “fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial”, en un principio este recurso era exclusivo contra las sentencias de los tribunales del orden judicial, negándose a los tribunales del orden administrativo, aún cuando ambos tribunales formaran parte del Poder Judicial en su conjunto. Para permitirse el recurso de casación contra sentencias que no provenían del orden judicial, fue necesario que leyes distintas a la No. 3726 de 1953 consagrarán normas en ese sentido, permitiendo la admisibilidad del recurso.

Fue por la razón anterior y por la conveniencia general de abrir las puertas del recurso de casación al ámbito de la jurisdicción administrativa, y por ende al orden tributario, que en 1954 se dictó la Ley No.3835, agregando el artículo 60 a las Ley No. 1494 que contemplaba la Jurisdicción del Contencioso Administrativo, establecido que “las sentencias de la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No. 3726 del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya”.

Las resoluciones de los organismos administrativos, además de no tener el carácter de de sentencias, no pueden ser recurridas en casación, a menos que una ley especial lo permita. Esta afirmación se encuentra incluso avalada por una jurisprudencia de nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, al expresar que “para que pueda recurrir válidamente en casación contra las decisiones de un organismo administrativo es necesario que una ley así lo establezca (B.J. 752, Pág. 2136, julio de 1973, citada por Machado).

En la Republica Dominicana ninguna de las leyes tributarias que componen nuestro régimen impositivo consagran normas respecto del recurso de casación contra decisiones administrativas, de lo cual se deduce que en estos casos el recurso es inadmisibile.

b.2) Personas que pueden recurrir en Casación.

De acuerdo al artículo 4 de la Ley No.3726 de 1953, sobre procedimiento de Casación: Primero: las partes interesadas que hubieren figurado en el juicio; segundo: el Ministerio Público ante el Tribunal que dictó la sentencia, en los asuntos en los cuales intervenga como parte principal, en virtud de la ley, o como parte adjunta en los casos que interesen al orden público”. Por lo tanto, el recurso de casación puede ser elevado por:

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

b.2.a) *Las partes interesada que hayan figurado en el juicio*: La ley ha requerido ser clara en el sentido de permitir el recurso de casación a aquellas personas que teniendo un interés legítimo en el caso, hayan figurado como partes interesadas al momento en que fue dictada la sentencia impugnada, cerrándole así las puertas a aquellos sujetos que sin formar parte del proceso mantenían en él un interés directo. Es una consecuencia de la aplicación de un principio general que establece que los recursos procesales, salvo la tercería, solo pueden ser incoados por aquellas personas que han intervenido como partes en la sentencia recurrida, salvo disposición en contrario, claro está.

b.2.b) *El Ministerio Público del tribunal que dictó la sentencia recurrida*: La Ley permite el ejercicio del recurso de casación al ministerio público del tribunal donde fue dictada la sentencia impugnada, pero lo sujeta a aquellos casos en los cuales éste ha figurado como parte principal en el proceso o cuando existe un interés de orden público. Por consiguiente, el Procurador General Administrativo puede recurrir en casación los fallos del Tribunal Superior Administrativo.

b.2.c) *El Procurador General de la República*: La Ley No.3726 de 1953 atribuye también al Procurador General de la República calidad para elevar un recurso de casación por ante la Suprema Corte de Justicia, pero únicamente en dos casos específicos determinado por la propia Ley:

b.2.c.1) *En interés de la Ley*: Prevé el artículo 63 de Ley No. 3726 que “el Procurador General de la República puede interponer el recurso de casación en interés de la Ley, contra toda sentencia dictada en última instancia, en materia civil, comercial o penal (léase también administrativamente, conforme al artículo 60 de la Ley 1494 de 1947, agregado por la Ley No.3835 de 1954) en la cual se hubiere violado la ley, siempre que las partes interesadas no hayan recurrido a la casación en tiempo hábil”.

b.2.c.2) *Contra las sentencias viciadas de exceso de poder*: Si bien la ley atribuye grandes poderes a los tribunales, también le exige que mantengan sus actuaciones dentro del marco de la legalidad. En el artículo 64 de la indicada Ley No. 3726 de 1953 establece que “el Procurador General de la República puede recurrir también en casación, contra toda sentencia viciada de exceso de poder, antes de vencidos los plazos de la ley para que las partes interesadas hagan uso de sus derechos, o dentro del año de dictada el fallo”. Esta sentencia bien podría provenir del Tribunal Superior Administrativo, fallando un recurso contencioso relacionado con impuestos.

b.3) *Plazo para recurrir en casación*.

Expresa el artículo 5 de la Ley No.3726 de 1953 que en los asuntos civiles y comerciales (incluyendo los administrativos según la Ley 3835 de 1954) el memorial de casación debe ser depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, en “los dos

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

meses de la notificación de la sentencia” y que cuando se trate de sentencia en defecto “el plazo es de dos meses contados desde el día en que la oposición no fuere admisible”.

b.4) Procedimiento.

El Recurso de Casación se inicia por medio de un memorial introductorio realizado por la parte que le ha sido adversa la sentencia impugnada. Este memorial de Casación debe ser hecho por abogado y es depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia dentro del plazo de 60 días, contados a partir de la notificación de la sentencia objeto del recurso, de acuerdo al artículo 5 de la Ley No.3726 de 1953 y el Párrafo I del artículo 60 de la Ley No. 1494 de 1947, añadido por la Ley No.3835 de 1954. Si el depósito en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia es fuera del plazo, daría lugar a la perención o caducidad del recurso y en consecuencia a que el mismo sea considerado irrecible.

A diferencia de lo que ocurre en materia civil y comercial, en los asuntos tributarios no es condición imprescindible que el recurrente en Casación, sea el sujeto pasivo o bien el activo, anexe al memorial introductorio copia de la sentencia impugnada, así como otros documentos en apoyo a sus pretensiones.

Efectuado el depósito del memorial en tiempo hábil, la Suprema Corte de Justicia, por vía de su Secretario, deberá remitir una copia del mismo al Procurador General Administrativo y le avisará el día que haya sido fijado para la celebración de la audiencia, a los fines de que presente sus conclusiones, en representación de los órganos administrativos.

En materia administrativa o tributaria el procedimiento de casación es distinto al civil, dependiendo de la persona que recurre. En efecto, el asunto se plantea de la siguiente manera:

b.4.a) Cuando el recurrente en casación es el Estado, el memorial es realizado por el Procurador General Administrativo. Este memorial se le notifica a la parte recurrida.

b.4.b) Cuando el recurrente en casación es el contribuyente o sujeto pasivo, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia notifica el memorial al Procurador General Administrativo y no al órgano de la Administración Tributaria que emitió el acto recurrido, según establece el Párrafo II del artículo 60 de la Ley No.1494 de 1947, agregado por la Ley No. 3835 de 1953. Asimismo, le informa el día de la audiencia para que comparezca a concluir.

Una vez que las partes en casación tiene conocimiento del memorial depositado, el procedimiento para los asuntos tributarios sigue la misma suerte que en materia civil y comercial, conforme lo expresa la citada Ley No.3835 de 1954. a los fines meramente

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

informativos se indica a continuación y a grandes rasgos, cuál sería el procedimiento a seguir.

El recurso se interpone depositando en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, dentro del plazo de dos meses a contar de la notificación de la sentencia recurrida, un memorial suscrito por abogado contentivo en los medios de hecho y de derecho en que se fundamenta el recurso. En asuntos civiles y comerciales el memorial de casación debe ir acompañado de una copia auténtica de la sentencia que se impugna. En materia administrativa o tributaria, por su parte, basta con depositar el memorial sin anexar esta sentencia ni los documentos justificativos del recurso, ya que de conformidad con el Párrafo IV del artículo 60 de la Ley No. 1494 1947, agregado por la Ley No.3835 de 1954, correspondiente al Secretario de la Suprema Corte de Justicia, una vez de depositado el memorial, solicitar al Secretario de la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, que le remita el expediente del caso anexando copia de la sentencia impugnada.

Expresa el artículo 6 de la Ley No. 3726 de 1953, refiriéndose a la materia civil y comercial, que “en vista del memorial de casación el Presidente proveerá auto mediante el cual se autorizará el emplazamiento de la parte contra quien se dirija el recurso. Este emplazamiento se encabezará con una copia del memorial de casación y una copia del auto del presidente, a pena de nulidad, a cuyo efecto el secretario expedirá al recurrente copia certificada tanto del memorial como del auto mencionado”. Sin embargo, en los asuntos administrativos y tributarios este procedimiento sólo atañe al Procurador General Administrativo cuando es éste quien eleva el recurso de casación depositando el memorial correspondiente, puesto que en aquellos casos en que el recurso es ejercido por el contribuyente o sujeto pasivo, la notificación del memorial al Procurador General Administrativo es hecha no por el recurrente, sino por el secretario de la Suprema Corte de Justicia, de acuerdo al Párrafo II del artículo 60 de la Ley No.1494. En efecto, este Párrafo establece que “el Secretario de la Suprema Corte de Justicia remitirá copia del memorial del recurso de casación al Procurador General Administrativo y le avisará el día que haya sido fijado para la celebración de la audiencia”, a fin de que presente sus conclusiones sobre el recurso.

Dentro de los treinta días en que el Presidente de la Suprema Corte de Justicia dicta auto autorizando el emplazamiento de la parte contra quien se dirija el recurso, debe éste realizarse, a pena de caducidad. Asimismo, dentro del plazo de quince días se haberse el mismo efectuado, el recurrente deberá depositar en Secretaría el original del acta de emplazamiento, según lo prescribe la parte in fine del artículo 6 de la Ley No. 3726 de 1953. De igual modo, expresa el artículo 8 de la señalada Ley que “en el término de quince días contados desde la fecha del emplazamiento, el recurrido producirá un memorial de defensa, el cual será notificado al abogado constituido por el recurrente por acto de alguacil”. Agrega que “en los ocho días que sigan a la notificación del memorial de defensa, el recurrido depositará en secretaría el original de esa notificación junto con el

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

original del referido memorial, así como el acta original de la constitución de abogados si ésta se hubiese hecho por separado”. Sobre estos depósitos el Secretario debe informar al Presidente de la Suprema Corte de Justicia.

Expresa el artículo 11 de la indicada Ley No. 3726, que “inmediatamente después que las partes hayan hecho los depósitos exigidos en los artículos 6 y 8, o que se haya pronunciado el defecto o la exclusión de las partes que estén en fallas (por no hacer los depósitos o hacerlos fuera de tiempo) el Presidente expedirá auto mediante el cual comunicará el expediente al Procurador General de la República para que emita su dictamen, quien dictaminará en el término de quince días”. La suspensión de la ejecución de la sentencia impugnada puede ser solicitada por las partes.

Una vez que el Procurador General de la República haya dictaminado y devuelto el expediente al Tribunal, el Presidente fijará la audiencia en la cual se discutirá el asunto. Este auto de fijación de audiencias será notificado a los abogados de las partes mediante carta certificada del secretario. De acuerdo con el Párrafo II del artículo 60 de la Ley No. 1494 de 1947, agregado por la Ley No. 3835 de 1954, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia debe notificar la fecha de la audiencia al Procurador General Administrativo, para que éste presente sus conclusiones en representación de los organismos administrativos que representa en el recurso. Una vez en audiencia las partes presentan sus conclusiones, pudiendo depositar posteriormente escritos ampliatorios, réplicas y contrarréplicas, dentro de los plazos previstos, hasta que finalmente el asunto se encuentre en estado de fallo.

b.5) *La Sentencia*: En vista de que en el recurso de casación los jueces no deciden sobre los hechos o circunstancias del proceso, sino sobre la correcta o mala aplicación de la ley, ya que no se trata aquí de un tercer grado de jurisdicción, la sentencia debe limitarse a juzgar si el derecho fue bien o mal aplicado, sin decidir sobre el fondo del asunto.

La decisión de la Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación puede ser de la siguiente manera:

b.5.a) *Confirmando la Sentencia Impugnada*: En estos casos la sentencia recurrida en casación adquiere inmediatamente autoridad de cosa irrevocablemente juzgada, sin ningún tipo de recurso disponible para atacarla.

b.5.b) *Casando o anulando la sentencia impugnada*: Si la Suprema Corte de Justicia decide anular la sentencia recurrida en casación por considerar que la ley ha sido mal aplicada, devolverá el asunto a la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, quien “estará obligada, al fallar nuevamente el caso, a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de derecho que hubiesen sido objeto de casación”, según lo previsto en el Párrafo III del artículo 60 de la Ley No. 1494 de 1947, agregado por la Ley No. 3835 de 1954. en estos casos el asunto se ventila de nuevo

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

por ante el tribunal de los contencioso, pero observando lo dispuesto en la sentencia de casación.

El Párrafo V del artículo 60 de la Ley No.1494, antes señalada, establece que en el recurso de casación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Superior Administrativo, “no habrá condenación en costas”.

Finalmente hay que indicar que la Ley No.3726 sobre Procedimiento de Casación, consagra en su artículo 70 que “toda sentencia de la Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, deberá contener los nombres de las partes, el objeto de la demanda, los motivos del fallo y el texto de la ley en la cual se basa dicho fallo”.

4. Los Recursos de Acuerdo al Anteproyecto de Código Tributario.

No obstante el trabajo denominado Anteproyecto de Código Tributario Dominicano ser tan sólo un proyecto de ley aún no aprobado por el Congreso Nacional, y por tanto no formar parte de la legislación vigente en el país, resulta conveniente estudiar algunos de los aspectos contemplados por éste en relación con los recursos tributarios, no sólo a manera ilustrativa, sino también como medio de conocer las perspectivas que se presentan en esta materia y base para una visión del Derecho Tributario Comparado.

El tema de los recursos tributarios consignados en el Anteproyecto de Código presenta íntima conexión con los procedimientos administrativos, al extremo de que los recursos instituidos dependen del procedimiento de que se trate. En efecto, el Anteproyecto establece dos tipos distintos de procedimientos: a) los generales, que serían aquellos aplicables a todos los actos administrativos; y, b) los especiales, aplicables únicamente a ciertas materias expresamente determinadas por el Código, tales como el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la facultad sancionatoria, el pago de lo indebido, cobro compulsivo y otras.

A) Recursos Contra los Procedimientos Generales.

Contra los actos dictados en virtud de procedimientos generales sólo procede el recurso administrativo de Reconsideración. En efecto, el artículo 122 señala que “los actos de la Administración Tributaria que no sean determinación de la obligación tributaria, de reembolso de tributos y sanciones pecuniarias pagadas o de aplicación de sanciones y que hayan producido efectos meramente individuales, podrán ser objeto de un recurso de Reconsideración ante la Autoridad Administrativa que emitió el acto”. Indica el artículo 123 que este recurso debe interponerse dentro de los diez (10) días siguientes al de la fecha de la notificación del acto. La interposición del recurso tiene efectos suspensivos.

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Por su parte, el artículo 121 consagra que vencido el plazo de seis meses para que la Administración Tributaria adopte una decisión ante un procedimiento general, sin que en ese lapso haya habido decisión, se presume que hay resolución denegatoria, quedando los interesados facultados para interponer el Recurso Administrativo de Reconsideración.

Una vez que el recurso haya sido interpuesto, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de seis (6) meses para decidirlo. En caso contrario el acto se tendrá como confirmado. De acuerdo a disposición prevista en el artículo 126, “la resolución, expresa o tácita sobre el Recurso de Reconsideración, no será susceptible de ningún recurso administrativo o jurisdiccional”.

B) Recursos Contra los Procedimientos Especiales.

Para saber con exactitud los recursos disponibles contra los actos dictados en virtud de los procedimientos especiales, el tema hay que enfocarlo desde el punto de vista de los órganos jurisdiccionales, ya que los recursos administrativos no proceden en estos casos.

a) *Cámara Tributaria Administrativa*: El Anteproyecto de Código Tributario crea esta Cámara con la finalidad de que conozca de los Recursos de Reclamación en contra de las resoluciones definitivas pronunciada en los procedimientos administrativos especiales, las que deniegan las excepciones y tercerías en el procedimiento de cobro compulsivo y del Recurso de Amparo (retardación) contra la Administración Tributaria.

Esta Cámara estará integrada por seis miembros titulares y tres suplentes, los cuales deberán ser abogados y contar con experiencia en materia tributaria. Tendrá su sede en Santo Domingo y funcionará constituida en dos salas integradas por tres miembros cada una, todos nombrados por el Poder Ejecutivo mediante terna suministrada por el Secretario de Finanzas.

Debido a su organización y funcionamiento esta Cámara Tributaria Administrativa no puede ser considerada propiamente como un Tribunal imparcial, ya que no forma parte del Poder Judicial. Aunque en gran medida es independiente de la Administración Tributaria, es un órgano que pertenece a la Administración Pública en general, lo cual no garantiza su imparcialidad frente a los contribuyentes.

Finalmente hay que indicar que el artículo 84 del Anteproyecto establece que la no respuesta a una consulta hecha por un particular a la Administración Tributaria, dentro de un término razonable, puede dar lugar a la interposición del recurso de amparo (retardación) por ante la Cámara Tributaria Administrativa. Sin embargo, la respuesta a la consulta no es objeto de ningún recurso.

b) *Tribunal Contencioso Tributario*: El Anteproyecto también crea este Tribunal, atribuyéndole plena competencia para conocer de los Recursos de Apelación en contra de

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

las resoluciones definitivas de la Cámara Tributaria Administrativa y de sus resoluciones interlocutorias que pongan término o hagan imposibles la continuación del recurso de reclamación por ante esa Cámara.

Estará integrado por cinco jueces designados por el Senado de la República, de ternas que le presente el Poder Ejecutivo. Tendrá su sede en Santo Domingo, pero con jurisdicción nacional. La Suprema Corte de Justicia ejerce el poder disciplinario sobre los jueces que componen el mismo.

Con la creación de este Tribunal Contencioso la materia tributaria escaparía de la competencia del Tribunal Superior Administrativo, actualmente a cargo de la Cámara de Cuentas y formado en virtud de la Ley No. 1494 de 1947, sería de la exclusiva competencia del Contencioso Tributario

De acuerdo con el Párrafo I del artículo 262 del Anteproyecto, para tener derecho a este recurso es requisito el pago previo por el sujeto pasivo, de la deuda tributaria que sea objeto de controversia.

En este recurso se requiere el ministerio de abogado y para poder ejercerlo hay primero que agotar la vía de la Cámara Tributaria Administrativa, ya que no se puede prescindir de ella y acudir directamente a este Tribunal

c) *Suprema Corte de Justicia*: El Anteproyecto expresa en su artículo 268 que “las sentencias del Tribunal Contencioso Tributario serán susceptibles del Recurso de Casación, conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial en la Ley sobre Procedimiento de Casación”. Agrega en su único Párrafo que “en caso de casación con envío, el Tribunal Contencioso Tributario estará obligado a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de Derecho que hubiesen sido objeto de casación”.

Capítulo XVI

El Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria y las Medidas Cautelares

Cuando han sido concluidos todos los procedimientos y recursos previstos en las leyes para el pago de la obligación tributaria, el sujeto pasivo no le queda otro camino más que efectuar el pago de dicha deuda. Pero sucede que en muchos casos el contribuyente, aún luego de haberse terminado todos los medios legales para impugnar el cobro, se niega a cumplir voluntariamente con su obligación de satisfacer el pago del tributo debido y sus accesorios, tales como recargos, multas, indemnizaciones y otros. En estos casos la Administración debe iniciar lo que se conoce como un procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, que garantice la eficacia de la ley impositiva

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

Pero también resulta que es frecuente que en lapso de tiempo que existe desde el momento del nacimiento de la obligación tributaria hasta el cobro forzoso de la deuda, el sujeto pasivo trate de distraer sus bienes, traspasándolos a terceros, como forma de evadir la acción de cobro del fisco. Sucedería entonces que cuando la Administración procede a embargar y ejecutar los bienes del contribuyente moroso, se da cuenta que éste no posee bienes y es insolvente. Para impedir que esto ocurra el derecho permite muchas veces al acreedor adoptar medidas provisionales para conservar íntegros los bienes de su deudor. Estas medidas reciben el nombre de cautelares o conservadoras.

Como las medidas cautelares deben ser tomadas antes del cobro coactivo de la deuda o durante su procedimiento, es conveniente darle un sitazo primero a estas medidas y luego pasar a analizar el cobro compulsivo.

En el derecho común las medidas conservatorias se encuentran generalmente plasmadas en el Código de Procedimiento Civil, el cual sirva de estandarte y suplemento para las demás materias del derecho. Sin embargo, es frecuente encontrar legislaciones tributarias, especialmente en Códigos, que consagren procedimientos exclusivos para el campo de los impuestos, lo que significa que independientemente de la ley civil, para la materia tributaria la aplicación de medidas cautelares y su procedimiento de adopción siguen un mecanismo *sui generis*, que lo extrae de la generalidad, aún cuando el derecho común le sirva de complemento legal.

Antes de proceder a tomar una medida conservatoria la Administración Tributaria debe cuantificar esa medida, para saber si la misma se aplicará sobre todos los bienes del deudor o sólo sobre algunos de ellos. Si se trata de un crédito líquido (aquel cuyo monto se halla exactamente determinado) el problema no presenta dificultad, ya que se sabe de antemano a cuánto asciende la medida cautelar. Por el contrario, cuando aún la Administración no ha efectuado la liquidación de los impuestos debidos, principalmente porque el proceso no ha concluido, el monto de la medida conservatoria tiene que responder a un estimado. No obstante, la solución depende de la legislación de cada país.

En el derecho común, como por ejemplo en el Código de Procedimiento Civil Dominicano, la ley le permite al acreedor embargar conservatoriamente hasta el duplo del monto del crédito líquido. Cuando este crédito aún no ha sido exactamente determinado, el juez tiene facultad para realizar una valoración provisional, a pedido de la parte interesada.

Un aspecto muy importante es el que resulta de saber si la Administración Tributaria puede por sí misma adoptar medidas cautelares contra los sujetos pasivos, calorando ella su monto, o si por el contrario tiene que acudir por ante los tribunales ordinarios a solicitar autorización para trabarlas, como lo haría normalmente un particular. La respuesta depende sin lugar a dudas del sistema jurídico-tributario de cada país, ya que si bien algunos otorgan amplios poderes a la Administración Tributaria, incluso para ejecutar sus propios créditos, otros, sin embargo, adoptan un sistema más conservador y obligan a acudir por ante la

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

justicia ordinaria. Pero lo cierto es que los grandes sistemas jurídicos contemporáneos que tratan con amplitud el tema de los tributos, generalmente se circunscriben a una de las siguientes posiciones:

a) La Administración Tributaria está dotada de autoridad para tomar por sí misma medidas conservatorias contra el deudor fiscal;

b) La Administración Tributaria debe acudir a los tribunales civiles para solicitar una medida cautelar contra su deudor; y,

c) La Administración Tributaria debe acudir a la justicia ordinaria para solicitar una medida conservatoria contra su deudor, en las mismas formas y condiciones que un particular, pero es obligatorio para el juez autorizarlas.

En el derecho común, la autorización del juez para que el acreedor adopte medidas conservatorias en perjuicio de su deudor se encuentra sujeta a dos condiciones básicas: a) Que el crédito esté en peligro; y b) Que el solicitante preste una fianza. En materia tributaria, sin embargo, parecería ilógico exigirle al Estado que preste una fianza o garantía por su actuación, por lo cual es normal que las legislaciones se limiten a consagrar únicamente la primera condición, es decir el peligro inminente de que el crédito se convierta en incobrable por el débil estado económico de su deudor o por actitudes de éste que lo puedan hacer insolvente en poco tiempo, desapareciendo sus propios bienes.

Una vez visualizadas las medidas cautelares, conviene pasar al estudio del cobro coactivo de la deuda tributaria, que puede definirse como el procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria para el cobro forzoso de la deuda, cuando el crédito tributario cumpla con las condiciones esenciales que permitan ejecutarlo.

En el derecho común para que un crédito pueda ser ejecutable requiere de tres condiciones básicas: a) que el crédito sea líquido, es decir que su monto se encuentre exactamente determinado; b) que sea cierto, o sea que sobre su validez no se plantee duda alguna; y c) que sea exigible, esto es que el crédito pueda ser exigido en ese momento por el acreedor. Estas mismas condiciones son también aplicables al campo tributario.

Un aspecto que debe tenerse presente es el que se refiere a los efectos suspensivos de ejecución que pueda tener la interposición de los recursos administrativos y jurisdiccionales, puesto que si no hay efecto suspensivo el crédito puede ser ejecutable provisionalmente, hasta tanto se decida el caso de manera definitiva al agotarse las vías de impugnación, lo cual podría traer como consecuencia que un acto ejecutable sea luego revocado y las cosas tengan que volver a su estado original.

El tema del cobro coactivo de la deuda tributaria depende en gran medida de la legislación imperante en cada país y en el lugar donde ella se ubique dentro del régimen

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

jurídico, ya que algunos países han preferido enmarcar este aspecto dentro de la generalidad de cobros fiscales del Estado, mientras que otros han consagrado normas específicas para la materia impositiva. En este sentido hay que señalar que en tanto ciertos sistemas otorgan plenos poderes a la Administración Tributaria para ejecutar sus propios actos, luego de agotado todo el proceso de impugnación y las vías de recursos, otros sin embargo han optado por no separar esta actividad del Poder Judicial y exigen que la Administración deba recurrir por ante los órganos judiciales ordinarios para la ejecución forzosa de sus actos.

La elección de uno de los dos sistemas de cobro compulsivo debe enfocarse desde dos puntos de vista: a) La urgencia del cobro tributario por el Estado, que tiene una finalidad pública indiscutible; y, b) La garantía de los particulares. Si bien es sabido que los tribunales ordinarios son extremadamente lentos en el conocimiento de los casos, amén de que se trata de un asunto tributario que ya ha sido estudiado y confirmado tanto por órganos administrativos como judiciales, también hay que reconocer que los tribunales ordinarios constituyen una garantía para los particulares, por su imparcialidad.

En la República Dominicana el procedimiento de cobro coactivo de tributos se encuentra establecido de manera general dentro de las acreencias fiscales del Estado, en la Ley No. 4453, de fecha 9 de mayo de 1956, denominada Ley sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y arrendamientos.

Esta Ley señala en su artículo 1 que “las obligaciones resultantes por concepto de impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas, mensuras o por cualquier otro concepto, cuyos acreedores sean el Estado, el Distrito, Nacional, los Municipio o los Distritos Municipales, podrán ejecutarse vencido el término en que deberá efectuarse el pago, por cualquier alguacil requerido al efecto, en virtud de ordenanza que dictará el Juez de Primera Instancia, a diligencia del Administrador General de Bienes Nacionales, del Colector de Rentas Internas, del Colector de Aduanas, del Tesorero del Consejo Administrativo del Distrito Nacional o del Tesorero Municipal, según sean fiscales o municipales los impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas o deudas cuyo cobro se persigue”.

En su artículo 2 agrega que “la ordenanza indicada en el artículo anterior constituirá un título ejecutorio, en virtud del cual podrá ser realizado cualquiera de los embargos establecidos por la Ley”. De acuerdo con el Código de Procedimiento Civil Dominicano, estos embargos podrán ser mobiliarios o inmobiliarios, utilizando el mecanismo de embargo ejecutivo, conservatorio o retentivo en manos de terceros.

Como puede observarse, en la legislación dominicana para poder realizar un cobro compulsivo en materia de impuestos, la Administración Tributaria debe acudir a los tribunales ordinarios, en este caso al Juez de Primera Instancia, a los fines de que éste dicte una ordenanza o auto autorizando a ejecutar el acto administrativo contra el sujeto pasivo de la obligación. Para esta ejecución la Administración deberá valerse de un alguacil. Por lo

Derecho Tributario Administrativo – Edgar Barnichta Geara

tanto, en nuestro régimen impositivo la Administración Tributaria no tiene potestad para ejecutar por sí misma sus propios actos.

De acuerdo con la Ley No. 4453 de 1956, para que la Administración Tributaria pueda proceder a embargar los bienes de su deudor, es condición sine qua non que primero de le notifique un mandamiento de pago, dándole un plazo de un día franco para que proceda a saldar la deuda. Esta notificación debe ser encabezada por una copia de la ordenanza ejecutoria que hubiere dictado el Juez de Primera Instancia.

Hay que señalar que la Ley No.4453 de 1956 sólo se refiere a la ejecución de un acto definitivo y no a las medidas cautelares que puede adoptar la Administración Tributaria durante el proceso. Sin embargo, nada impide que se recurra a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, como legislación supletoria, para solicitar del juez competente la autorización necesaria para trabar medidas conservatorias contra el sujeto pasivo.

Una vez que el embargo ha sido realizado, la Ley No.4453 señala procedimientos distintos para la venta de los bienes, dependiendo si se trata de naturaleza mobiliaria o inmobiliaria. Esta venta se efectúa mediante pública subasta en los mercados públicos o por ante el Juez de Paz.

Un aspecto importante que establece esta ley es que en su artículo 21 consagra que “Ninguna nulidad de forma o de fondo podrá ser pronunciada en relación con las disposiciones de esta ley y cualquier falta u omisión que a juicio del Juez de Paz lesionara el derecho de defensa, será subsanada por indicaciones de éste mediante simple auto, dictado el mismo día en que se le sometiere la cuestión, sin desnaturalizar ni interrumpir el procedimiento”.

Finalmente hay que expresar que la referida Ley contempla que los asuntos que ella no haya previsto se regirán por las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Civil, siempre que fuere compatibles con los procedimientos establecidos, y que son nulos los trasposos de bienes realizados por el deudor, en el período comprendido entre el mandamiento de pago y el embargo.